

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

LARISSA NONES SANTOS

A UNANIMIDADE OBRIGATÓRIA EM DECISÕES FISCAIS
UM PARALELO ENTRE O BRASIL E A UNIÃO EUROPÉIA

SÃO PAULO
2015

LARISSA NONES SANTOS

A UNANIMIDADE OBRIGATÓRIA EM DECISÕES FISCAIS
UM PARALELO ENTRE O BRASIL E A UNIÃO EUROPÉIA

Monografia (Trabalho de Especialização)
apresentada à Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo – COGEAE como
requisito parcial para obtenção do título de
especialista no Direito Tributário

Orientador: Jonathan Barros Vita

SÃO PAULO

2015

LARISSA NONES SANTOS

A UNANIMIDADE OBRIGATÓRIA EM DECISÕES FISCAIS
UM PARALELO ENTRE O BRASIL E A UNIÃO EUROPÉIA

Monografia (Trabalho de Especialização)
apresentada à Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo – COGEAE como
requisito parcial para obtenção do título de
especialista em Direito Tributário

Aprovada em ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

À minha mãe, mulher inigualável, pelo apoio incondicional à minha formação moral e intelectual.

Ao meu irmão, pela compreensão e incentivo durante o desenvolvimento deste trabalho.

Ao meu querido Professor Jonathan Barros Vita pela orientação durante todo o curso de especialização.

RESUMO

O presente trabalho possui caráter analítico, considerando a supremacia da Constituição Federal e os valores nela inseridos. Uma vez que o Direito se apresenta como fenômeno linguístico, todo o trabalho foi orientado pelas categorias semióticas: sintaxe, semântica e pragmática. O trabalho foi desenvolvido em 5 capítulos, no intuito de dar ao tema um caráter didático. Primeiramente, foram expostos os princípios constitucionais inerentes ao direito tributário brasileiro, seus limites e a competência tributária para a instituição dos tributos. Após, já no segundo capítulo, foi analisada a única hipótese no direito brasileiro em que a unanimidade das decisões é obrigatória, qual seja, na elaboração de um convenio interestadual. Foi realizada uma análise do órgão responsável pela elaboração e aprovação de tais convênios, bem como sua formação técnica. No quarto capítulo, o tema analisado foi a posição atual do Supremo Tribunal Federal, bem como as ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelos Estados e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/2009, que questiona a constitucionalidade da unanimidade para a realização do convenio interestadual. Por fim, foi traçado um paralelo entre a unanimidade obrigatória na legislação brasileira, com a unanimidade obrigatória nas questões fiscais na União Europeia.

Palavras-chave: Benefício fiscal. Aprovação. Unanimidade. Paralelo. União Europeia.

ABSTRACT

This research has an analytical approach, considering the supremacy of the Federal Constitution and the values within it. As the law is presented as linguistic phenomenon, this research will be guided by semiotic categories: syntax, semantics and pragmatics. In order to give a didactic theme, this work was developed in 5 chapters. Initially, the constitutional principles inherent in the Brazilian tax law, its limits and the tax authority to the imposition of taxes will be exposed. Then, in the second chapter we analyzed the only chance in Brazilian law where unanimity is required of decisions, namely, development of an interstate agreement. An analysis of the body responsible for the preparation and approval of such agreements was carried out, as well as their training. In the fourth chapter, the topic discussed was the current position of the Supreme Court as well as the Direct Unconstitutionality Action proposed by the States and the claims of non-compliance with a fundamental precept (ADPF) 198/2009, questioning the constitutionality of unanimity for the creation of interstate agreement. Finally, was drawn a parallel between the unanimity required under Brazilian law, with compulsory unanimity on tax issues in the European Union.

Keywords: Tax benefit. Approval. Unanimously. Parallel. European Union.

INTRODUÇÃO.....	9
1. BENEFÍCIOS FISCAIS	11
1.1. A concessão de benefícios fiscais no direito brasileiro	11
1.1.1. As limitações para a concessão dos benefícios fiscais – Impactos econômicos.....	12
1.1.2. Limitações Constitucionais e Legais para a concessão dos benefícios fiscais – artigo 150, §6º da CF/88 e artigo 14 da Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).....	12
1.2. Princípios Constitucionais Tributários	14
1.2.1. Princípio da Isonomia Tributária (art. 150, inciso II da CF/88)	15
1.2.2. Princípio da Legalidade (art. 150, inciso I e §6º da CF/88).....	16
1.2.3. A irretroatividade da Lei Tributária (art. 150, inciso III, alínea “a” da CF/88)	17
1.3. Elementos das Regras de Competência Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro.....	20
1.3.1. Competência Tributária Legislativa – Conceito e Limitações	21
1.3.2. Competência Tributária Administrativa – Conceito e Limitações	21
2. A OBRIGATORIEDADE DE UNANIMIDADE NAS QUESTÕES FISCAIS BRASILEIRAS – OS CONVÊNIOS INTERESTADUAIS	23
2.1. Competência do Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”	23
2.1.1. Estrutura do Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”	24
2.1.2. Processo de análise e aprovação de proposições pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”	24
2.1.3. Protocolos e Convênios – Diferenças e Alcance das Normas	25
2.2. Os Convênios Interestaduais e a Obrigatoriedade da Unanimidade para Concessão de Benefícios Fiscais	26
2.3. A “Guerra Fiscal” – Consequência da Concessão de Benefícios Fiscais pelos Estados.....	28
3. POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A GUERRA FISCAL	30
3.1. A ADPF 198/2009: sua origem e consequências	30
3.2. A proposta da Súmula Vinculante nº 69 – inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos sem aprovação em convênio.....	31

3.3.	O posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal sobre a concessão de benefícios fiscais concedidos sem aprovação em convênio	32
4.	PARALELO COM A UNIÃO EUROPEIA.....	36
4.1.	A política fiscal da União Europeia.....	36
4.2.	Diversidade dos sistemas fiscais europeus	37
4.3.	A obrigatoriedade da unanimidade das decisões fiscais para a preservação da harmonia fiscal na União Europeia.....	39
4.4.	A função do Tribunal de Justiça Europeu como indutora da harmonização fiscal.....	40
	CONCLUSÃO.....	43
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

*_*_*

INTRODUÇÃO

Os benefícios fiscais situam-se no campo da extrafiscalidade e implicam consequentemente na redução da receita pública, visando desenvolver economicamente determinado setor de atividade ou região do país.

A Constituição Federal determina expressamente em seu art. 150, § 6º, ¹que todos os benefícios relativos a impostos, taxas e contribuições só poderão ser concedidos por meio de lei específica, seja esta federal, estadual ou municipal.

Além da Constituição Federal, outras normas infraconstitucionais também delimitam os requisitos para a concessão de benefícios, como é caso do O ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – que é o imposto de maior arrecadação no País² e tem um peso considerável na carga tributária brasileira.

Diante a relevância nacional, a Constituição Federal de 1988 dedica ao ICMS nada menos do que cinquenta e cinco dispositivos, ao passo que comparativamente à legislação do imposto de renda, cuja arrecadação é também expressiva, são ofertados somente três.

Para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, dispõe a Lei específica que o convênio autorizador da benesse deverá ser aprovado, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, de forma unânime, ou seja, todos os Estados e o Distrito Federal deverão votar a favor da concessão do pretendido benefício, a fim de evitar a chamada “Guerra Fiscal”.

O presente estudo adotou metodologicamente a abordagem dedutiva, partindo da análise geral dos benefícios fiscais e chegando até a explanação sobre a única hipótese do direito tributário brasileiro em que há obrigatoriedade de decisão unânime para a concessão de benefício fiscal e suas consequências no mundo jurídico, por meio do posicionamento do Supremo Tribunal Federal e das ações proposta neste Tribunal.

¹ "§ 6º 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, § 2º, XII, g."

² <http://www.sfipec.org.br/portaltv2/sites/revista/home.php?st=internal1&conteudo_id=51271&start_date=2012-01-31>

Inúmeras são as Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas contra Convênios cuja celebração não se deu com a aprovação do CONFAZ, o que fez com que fosse proposta a edição de uma Súmula Vinculante para tratar do assunto.

Não obstante a discussão sobre a publicação da referida Súmula Vinculante, também está pendente no Superior Tribunal Federal o julgamento de uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental questionando a constitucionalidade da unanimidade do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Além disso, o estudo terá um fim comparativo, em que será traçado um paralelo com a política fiscal desenvolvida na União Europeia, demonstrando que a busca pela visa harmonização dos impostos indiretos como forma de evitar a evasão fiscal e respeitar a soberania de seus Estados-Membros.

Por fim, assim como no Brasil, a fim de se evitar a chamada “Guerra Fiscal”, a União Europeia incluiu no “Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia” a obrigatoriedade de deliberação unânime nas disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas a impostos.

*_*_*

1. BENEFÍCIOS FISCAIS

1.1. A concessão de benefícios fiscais no direito brasileiro

As normas jurídicas são juízos hipotéticos que descrevem, em seu antecedente, um fato que possivelmente pode ocorrer, e em seu conseqüente uma relação jurídica formada pelos preceitos: (i) proibido, (ii) permitido ou (iii) obrigado. As normas tributárias que instituem os tributos tem essa mesma natureza, como definido por Paulo de Barros Carvalho³.

Os benefícios fiscais são concedidos por meio da criação de enunciados que alterem ou componham normas jurídicas, restando inserido na estrutura da própria regra-matriz de incidência tributária⁴, alterando a conformação da base de cálculo do imposto.

Como se sabe, as alterações na regra-matriz de incidência dos impostos podem ser instituídas não apenas para o abastecimento dos cofres públicos, mas sim para o exercício da “extrafiscalidade”, competência do legislador, como brilhantemente explicado por Paulo de Barros Carvalho:

"A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de 'extrafiscalidade'".⁵

Sobre os instrumentos hábeis para a concessão dos benefícios, ensina André Elali⁶:

"As normas tributárias indutoras, portanto, são instrumentos hábeis para a concessão de incentivos fiscais, desde que se observem as rígidas divisões do exercício do poder político (competências tributária e reguladora). Assim sendo, podem os entes federativos conceder incentivos por meio de normas tributárias indutoras, desde que não estejam regulando matérias alheias à sua esfera de poder."

Na lição de Alfredo Augusto Becker:

"A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit.

⁴ <http://www.fiscosoft.com.br/a/67cc/a-natureza-juridica-dos-beneficios-fiscais-concedidos-pela-lei-rouanet-e-pela-lei-de-incentivo-ao-esporte-julia-de-menezes-nogueira> acesso em 28/01/2015;

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. "Direito Tributário, Linguagem e Método", 2009, Noeses, 3ª Ed. Revista e ampliada, p. 244 e 245.

⁶ ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais, p

*fiscalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo"*⁷

1.1.1. As limitações para a concessão dos benefícios fiscais – Impactos econômicos

A concessão de benefícios fiscais implica na redução da arrecadação pelo poder público, já que é uma forma de coordenação econômica para o desenvolvimento de determinado setor ou região.

Assim, tendo em vista a redução na arrecadação, foram impostos limites rígidos para a concessão dos benefícios fiscais, para que as contas públicas não sejam afetadas com a concessão desordenada destas benesses.

André Elali⁸ disserta sobre o tema:

É certo também que o Estado, em regra, tem como maior fonte de receitas a imposição tributária. E no Brasil, a Constituição também prevê o modo de ser da tributação, delimitando de forma rígida as competências tributárias e tutelando os direitos do cidadão, através do que se denomina de limitações ao poder de tributar³. A tributação, mais do que nunca, é a base financeira do Estado e tem evidentes repercussões sobre a economia, dela nascendo facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais. Aliás, não por outra razão chega-se a afirmar que a tributação pode constituir o maior óbice para o crescimento econômico. É a demonstração de que a tributação é também uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico.

1.1.2. Limitações Constitucionais e Legais para a concessão dos benefícios fiscais – artigo 150, §6º da CF/88 e artigo 14 da Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)

A Constituição Federal é expressa em seu § 6º, no art. 150, ao definir que os benefícios fiscais somente poderão ser concedidos por meio de lei:

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. "Teoria Geral do Direito Tributário", 2010, Noeses, 5ª Ed., p. 629-630.

⁸ ELALI, André. Op. cit. p. 2.

"§ 6º 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, § 2º, XII, g."

Analisando o dispositivo, verifica-se que para preservar a segurança jurídica, os benefícios fiscais deverão ser concedidos e revogados, se o caso, por meio de lei específica, auxiliando assim os aplicadores do direito, que não precisarão se debruçar sobre a extensa legislação ordinária⁹.

Além da limitação constitucional, há ainda a limitação legal imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁰ - Lei nº 101/2000, como se verifica de seu art. 14:

"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."¹¹

De fato, a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê estes requisitos para a concessão de benefícios fiscais para prevenir hipóteses de desequilíbrio econômico nas contas públicas e para privilegiar a gestão pública responsável e transparente.

⁹ <http://www.fiscosoft.com.br/a/5pf2/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais-kiyoshi-harada> acesso em 28.01.2015.

¹⁰ Roque Antonio Carrazza entende que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não se aplica ao ICMS, “[...] Ainda que aceitemos, ad argumentandum tantum, que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal vale para os Estados (Distrito Federal), ele positivamente não incide sobre as normas que concedem isenções de ICMS. É que tais benefícios (incentivos), como vimos e revimos, só podem surgir a partir de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal e depois por eles ratificados” (CARRAZZA, 2002, p. 387)

¹¹ O §3º, do art. 14, da LRF, exclui do âmbito da incidência dessa Lei os impostos de natureza regulatórios, quais sejam, o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produto Industrializado e o IOF.

Assim ensina Andre Elali¹²:

“Ainda no âmbito das limitações das normas tributárias que instituem incentivos fiscais com finalidades reguladoras, merece registro a Lei Complementar no. 101, de 4 de maio de 2000, denominada correntemente de Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina limitações na concessão ou ampliação de incentivos fiscais⁵⁰. Comente-se, por oportuno, que a referida norma é mais um mecanismo de controle da unidade nacional, protegendo o pacto federativo.”

Importante salientar que Elcio Fiori Henriques¹³, a Lei de Responsabilidade Fiscal não traz o mesmo conceito de benefício fiscal trazido pela Lei de Diretrizes Orçamentárias:

“Nesses termos, conclui-se que há uma convergência teórica entre o conceito de “benefício fiscal” adotado pela LDO e a conceituação encontrada na Lei de Responsabilidade Fiscal, isso porque, como visto, o art. 14, § 1º, da referida lei complementar, ao conceituar “benefício fiscal” determina que tais regras têm como característica própria serem “discriminadas”, no sentido de terem sua aplicação limitada a um grupo restrito de contribuintes. Tal característica relaciona-se diretamente com o critério adotado pela LDO federal, na medida em que o “tratamento diferenciado” determinado pela lei complementar se enquadra perfeitamente na definição de “exceção à norma de referência” e “que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes”.

Ou seja, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina um critério jurídico-formal para a identificação das normas instituidoras de benefícios fiscais.

Por fim, há que se ressaltar a limitação mais polemica à concessão de benefícios fiscais e de extrema importância para a pesquisa aqui exposta. A limitação imposta pelo legislador por meio da Lei Complementar nº 24/1975, aos contribuintes de ICMS:

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

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

Como será visto no Capítulo 03 deste trabalho, a LC 24/1975 é expressa ao impor que os benefícios concedidos aos contribuintes de ICMS só serão válidos, se aprovados em decisão unânime dos Estados.

1.2. Princípios Constitucionais Tributários

¹² ELALI, Andre. Op. cit. p. 16.

¹³ HENRIQUES, Elcio Fiori. Finanças Públicas – XIV Prêmio Tesouro Nacional – 2009 – Tema II: Tópicos Especiais de Finanças Públicas- “O Gasto Tributário no Direito Brasileiro”, p. 46.

Os princípios constitucionais tributários estão dispostos na Constituição Federal no Título VI, Capítulo I e são repetições dos direitos individuais dispostos no artigo 5º da Carta Magna. Na Teoria da Comunicação é a chamada redundância, com o fim de repetir a mensagem para reforçá-la e evitar imprecisão¹⁴.

A redundância não tem como efeito a inovação, mas evita a objeção aos princípios gerais no direito tributário. Isto é, se algum dos princípios tributários fosse revogado, ainda assim não seria possível infringi-lo, pois o mesmo está válido como direito individual.

A seguir serão analisados os princípios constitucionais tributários que possuem ligação direta com a concessão dos benefícios fiscais.

1.2.1. Princípio da Isonomia Tributária (art. 150, inciso II da CF/88)

O princípio da isonomia tributária está disposto no art. 150 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”*

Pela análise do dispositivo constitucional, verifica-se que a tributação é válida para todos, ao passo que é proibido a criação de normas que discriminem os contribuintes, privilegiando alguns em detrimento de outros.

“A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático, não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa de Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do Princípio da Isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável.”¹⁵

Contudo, o dispositivo não impede o tratamento distinto entre contribuintes que encontram-se em situações distintas, ou seja, os contribuintes que encontrarem-se na

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Ed. Forense, Rio de Janeiro. 2009, p. 886.

¹⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios constitucionais tributários. 2.. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 16.

mesma situação fática, o regime jurídico aplicado será o mesmo. Já os contribuintes que encontrarem-se em situações distintas, o regime jurídico será distinto.

Verifica-se assim que, na concessão dos benefícios fiscais, se estará diante de uma situação em que haverá distinção no regime jurídico adotado entre contribuintes. Como tratado no tópico anterior, os benefícios buscam o desenvolvimento sócio econômico entre setores ou regiões no país, situação em que contribuintes com situações fáticas iguais, terão o tratamento jurídico distinto dos demais.

Nesse sentido, é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

*“As discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição”.*¹⁶

1.2.2 Princípio da Legalidade (art. 150, inciso I e §6º da CF/88)

O Princípio da Estrita Legalidade está definido no art. 150, I, da Carta Magna:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”*

O dispositivo é claro ao estabelecer que o ente tributante somente instituirá tributos ou poderá majorar os tributos existentes (seja majorando a alíquota, seja a base de cálculo) através da publicação de lei.

A propósito, ensina Paulo de Barros Carvalho:

*“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”*¹⁷

¹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo do princípio da igualdade. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 78-79.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. P. 167

Em decorrência desse preceito, qualquer norma que inove na criação de direitos e obrigações, também serão vetadas e não apenas o tributo em sentido estrito.

Como se verifica do §6º, do art. 150 da CF, a concessão dos benefícios fiscais deverá obedecer ao princípio da legalidade, ou seja, somente será concedido por meio de lei específica, seja federal, estadual ou municipal:

"§ 6º 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, § 2º, XII, g."

Importante ressaltar que o art. 155, § 2º, XII, g, da CF, prevê que os benefícios fiscais de ICMS serão concedidos, revogados e regulados por meio de lei complementar:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII - cabe à lei complementar:
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

Como a Constituição Federal faz uma rigorosa repartição dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios, baseada em categorias econômicas previstas no direito privado, consignou o Código Tributário Nacional que é vedado à legislação ordinária alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

1.2.3 A irretroatividade da Lei Tributária (art. 150, inciso III, alínea “a” da CF/88)

A irretroatividade da lei tributária está definida na Constituição, no art. 150, III, “a”:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”*

A irretroatividade tratada neste dispositivo não se refere apenas à criação de tributos, mas inclusive sua majoração, visando à segurança jurídica do contribuinte, que é preservado não apenas no sentido de ser imposto novo tributo, mas para não ser surpreendido com o aumento dos já existentes.

Neste sentido, leciona Leandro Paulsen:

“A irretroatividade da lei tributaria vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários, reforçando a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia, evidenciando-se como instrumento de otimização da segurança jurídica ao prover uma maior certeza do direito. Não há, no texto constitucional, qualquer atenuação ou exceção à irretroatividade tributária. Atos já praticados, fatos ou situações já ocorridos, não podem ser considerados, por lei nova, como geradores de obrigações tributárias, tampouco como passíveis de dimensionar ônus tributário novo. A lei instituidora ou majoradora de tributos tem de ser, necessariamente, prospectiva, não se admitindo nenhum tipo de retroatividade, ainda que retrospectiva ou imprópria.”¹⁸

Atualmente, para analisar a irretroatividade, o Supremo Tribunal Federal considera o momento identificado na lei como o que deve ocorrer o fato gerador, ou seja, se pauta pelo aspecto temporal da hipótese de incidência¹⁹.

No âmbito da concessão dos benefícios fiscais, podemos mencionar o art. 5º da CF 88, em seu "caput", inclui, entre os direitos individuais, a segurança jurídica, assegurando, no inciso XXXVI, que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada."

Em consonância com o artigo acima, o art. 178 do CTN, , ao tratar da isenção, estabelece:

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

Sobre o tema, ensina Luciano Amaro²⁰:

"Quanto a poder ser revogada a norma legal definidora da isenção (mesmo quando condicionada e por prazo certo) não parece haver dúvida. A questão, na verdade, está mal posta no Código, dado o fato – para o qual Flávio Bauer Novelli chama a atenção – de que aquilo que é revogável é a norma legal e não a isenção, não significando o art. 178 um limite à revogabilidade da norma isentante, mas sim um obstáculo a que se modifique o efeito ou situação decorrente da aplicação da norma, na medida em que esse efeito ou situação se caracterize como 'direito adquirido'."

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 9ª ed., Ed. Livraria do Advogado, 2007, p. 201.

¹⁹ PAULSEN, Leandro.op. cit. P. 201.

²⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 1999. 4ª Edição. Pág. 272.

Assim, ainda que a lei defina isenção condicionada e garanta sua aplicação por certo período de tempo, a norma legal pode ser revogada. Essa revogação, porém, não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu a condição e possui, por isso, direito à isenção pelo prazo que a lei definia. Por outro lado, ainda que não revogada a lei, cessará a isenção quando esgotado o prazo de sua aplicação a determinada pessoa que a ela adquirira direito."

1.2.4 Princípio da anterioridade (art. 150, inciso III da CF/88)

A Emenda Constitucional nº 42 (“Reforma Tributária”) foi publicada em 2003 e o Princípio da Anterioridade teve sua redação ampliada, com a inclusão de uma alínea, no art. 150, III, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Verifica-se assim que para instituir novos tributos ou majorar os existentes, deverão ser observados os limites do primeiro dia do exercício posterior à instituição ou majoração do tributo e ainda, de acordo com a alínea “c”, a nova exação somente poderá ser imposta após 90 dias contados da publicação da nova lei.

As chamadas anterioridade geral (alínea “b”) e a anterioridade nonagesimal (alínea “c”) é uma forma de imposição da vigência da norma indutora, servindo como um mecanismo para assegurar a segurança jurídica do contribuinte.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regimes para a vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a

*propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas não estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.*²¹

No âmbito dos benefícios fiscais, considera-se que a norma que revoga o benefício, indiretamente estará aumentando o imposto beneficiado, estando então sujeito ao princípio da anterioridade.

Este também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, destacado na ementa²² abaixo:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – **REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente** – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

1.3 Elementos das Regras de Competência Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro

O ordenamento jurídico é um sistema dinâmico e complexo e para que possa criar seus próprios elementos, faz-se necessário que contenha uma estrutura intrínseca à sua formação, ou seja, esta estrutura ditará como os elementos serão criados neste sistema.²³

Podemos considerar que estes elementos são as regras de competência, que no direito tributário diferenciam-se em competência (i) legislativa e (ii) administrativa.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit. p. 169.

²² RE 564225 AgR, Relator:Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, Acórdão Eletrônico DJe-226, Publicação: 18-11-2014.

²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. Cit. p. 864/865.

1.3.1. Competência Tributária Legislativa – Conceito e Limitações

O legislador constituinte de 1988 detalhou pormenorizadamente as competências dos entes da federação, outorgando competências específicas e não deixou pairar dúvidas que qualquer supressão de competência será considerada inconstitucional, violando o pacto federativo.

A única exceção a esta regra será em caso de iminência ou guerra externa, porém, podemos verificar que o respeito as competências tributarias é forma de preservação do pacto federativo.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.”²⁴

Além do caráter privativo, a CF esclarece que a competência para a instituição de tributos é indelegável e incaducável, isto é, não há autorização constitucional para a delegação da competência instituída, bem como esta não perece com o decurso do tempo²⁵.

A competência legislativa é inalterável, apenas um novo pacto federativo pode ser capaz de alterá-la, da mesma forma que é irrenunciável. Único ponto de destaque nas características da competência legislativa é na instituição dos tributos previstos na CF. esta competência é facultativa, já que não há sanção jurídica para o seu descumprimento.

1.3.2. Competência Tributária Administrativa – Conceito e Limitações

²⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. Cit. p. 217.

²⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. Cit. p. 866.

A competência administrativa, assim como a competência legislativa, foi definida pela Constituição Federal e da mesma forma é privativa, já que qualquer invasão de competência, seja federal, estadual ou municipal, será considerada inconstitucional²⁶.

Por sua vez, a competência administrativa na arrecadação e fiscalização de tributos é delegável, pois o ente federativo poderá delegar a uma autarquia ou a um particular, seja pessoa física ou jurídica. Além disso, esta competência, se não exercida dentro de um período de tempo determinado, poderá caducar.

Por fim, as normas de direito administrativo em geral poderão ser alteradas sem impedimentos por normas infraconstitucionais, porém é obrigatório o exercício da competência tributária com relação a arrecadação e fiscalização dos tributos, sob pena de sujeitar-se à responsabilidade funcional, descrita no parágrafo único do art. 142, do CTN.

*_*_*

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. Cit. p. 867.

2. A OBRIGATORIEDADE DE UNANIMIDADE NAS QUESTÕES FISCAIS BRASILEIRAS – OS CONVÊNIOS INTERESTADUAIS

2.1. Competência do Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”

O Conselho Nacional de Política Fazendária – “CONFAZ” é um órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante da União, cuja finalidade é promover políticas públicas para a harmonização dos Estados e do Distrito Federal, nos seguintes termos de seu Regimento Interno:

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.²⁷

Além disso, o CONFAZ também poderá promover a celebração de convênios entre os Estados, visando conceder ou revogar benefícios fiscais, celebrar protocolos e auxiliar os demais órgãos da administração pública:

Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

III - sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;

IV - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias.

V - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual;

VI - colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições

²⁷ Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ

financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais.

§ 1º O Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

§ 2º O Conselho poderá, ainda, colaborar com entidades e outros órgãos da administração pública.

O Conselho foi criado em observância ao que trata o inciso II, do art. 155, da Constituição, e § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo, bem como na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

2.1.1. Estrutura do Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”

O Conselho é presidido pelo Ministro da Fazenda, representante do Governo Federal e contará com um representante de cada Estado e do Distrito Federal:

Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

§ 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado.

§ 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

§ 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

2.1.2. Processo de análise e aprovação de proposições pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - “CONFAZ”

As reuniões no CONFAZ serão realizadas trimestralmente, podendo ocorrer reuniões extraordinárias, desde que convocadas pelo seu Presidente ou por um terço, pelo menos, de seus membros. Nos termos do Regimento Interno do Conselho, as reuniões contarão com a participação de representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que poderão participar dos debates, porém não possuem direito a voto.

As proposições poderão ser emendadas pelo Conselho, porém deverão ter relação direta e imediata com a matéria em discussão. A votação das proposições poderá ser nominal ou simbólica, por deliberação do Conselho e se tratando de benefícios fiscais é vedado ao Conselheiro abster-se de votar.

As decisões do Conselho serão tomadas (i) por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, (ii) por quatro quintos dos representantes presentes, na revogação total ou parcial de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos; e (iii) por maioria dos representantes presentes, nas demais deliberações.

2.1.3. Protocolos e Convênios – Diferenças e Alcance das Normas

O Regimento Interno do CONFAZ traz a possibilidade da realização de protocolos entre os estados, nos seguintes termos:

“Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:
I - a implementação de políticas fiscais;
II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;
III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;
IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.
Parágrafo único. Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.”²⁸

Resta claro no dispositivo que os protocolos somente poderão estabelecer procedimentos administrativos entre os estados, não se confundindo com os convênios, já que é expresso na legislação que os benefícios fiscais serão concedidos apenas por meio de convênios:

“Os denominados “protocolos” constituem veículos infralegais destinados a estabelecer procedimentos comuns, ou seja, disposições de cunho meramente administrativo, a teor do art. 38 do Convênio n° 133/1997, não podendo veicular matéria reservada à lei (art. 150, I, da CF)²⁹.”

Sobre o tema, ensina Mauricio Barros:

“Dessa forma, resulta claro que os protocolos são veículos destinados a tratar de matérias de cunho meramente administrativo, não ligadas nem mesmo às

²⁸ Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ

²⁹ Voto do Ministério Público Federal nos autos do Recurso Extraordinário n° 680.089/SE, Rel Min. Luiz Fux, Dj. 17/04/2013.

questões reservadas ao Convênio. Muito embora o inciso IV do artigo 38 preveja a possibilidade de o Protocolo tratar de 'outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal', o caput deixa claro que estes 'assuntos' se limitam à adoção de 'procedimentos comuns', ou seja, regras voltadas à fiscalização de tributos e permuta de informações, em obediência ao disposto no artigo 199 do CTN. No caso de serem regulamentados assuntos outros, há evidente desrespeito à Lei dos entes federados.

Tampouco poderia ser invocado o artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que permite a utilização provisória de convênios para veicular normas gerais de ICMS, eis que esse enunciado faz menção somente aos convênios, cuja aprovação envolve todos os Estados (muitas vezes exigindo unanimidade) e cujo âmbito de aplicação é muito mais restrito do que os protocolos. Mesmo que considerando a possibilidade de extensão do enunciado do artigo 34, parágrafo 8º, do ADCT aos protocolos, vale lembrar que este dispositivo tem aplicabilidade absolutamente transitória, não se destinando a eternizar a aplicabilidade de convênios para regular o ICMS, em manifesto atentado à legalidade.³⁰”

2.2. Os Convênios Interestaduais e a Obrigatoriedade da Unanimidade para Concessão de Benefícios Fiscais

Dentre os tributos criados pela Constituição Federal aos Estados está o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação, que é um imposto de competência estadual e distrital e regrado pela Lei Complementar 87/96 e alterações posteriores.

Ressalta-se que o ICMS é o imposto de maior arrecadação no País, razão pela qual o legislador possui especial atenção quanto à fiscalização, arrecadação e concessão de benefícios fiscais.

A Lei Complementar nº 24/75, em seu art. 1º, estabeleceu o quanto segue:

“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.”

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

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

³⁰ BARROS, Maurício. O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, nº 193, p. 97, out. 2011.

Ou seja, para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, deverá ser celebrado e ratificado um convênio entre os Estados e o Distrito Federal, que deverá ser aprovado por decisão unânime dos Estados representados, o que é ratificado pelo CONFAZ, em seu Regimento Interno:

Art. 30. As decisões do Conselho serão tomadas:

I - por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1957

Hugo de Brito Machado, entende que a unanimidade inviabiliza a concessão de tais benefícios, pois se torna “[...] praticamente impossível qualquer convênio contrário ao interesse dos Estados ricos”. Além disso, argumenta que “não é razoável a exigência de unanimidade, pois nos órgãos colegiados deve prevalecer o princípio majoritário”.³¹

Porém, Ives Grandra Martins defende que a unanimidade na outorga de benefícios fiscais tem previsão constitucional, sendo princípio fundamental:

“Por esta razão, com sede na Constituição - exclusivamente na Constituição - é que entendo que a unanimidade dos estados, para autorizar incentivos, estímulos benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar n. 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DA DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de estados do DF a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS e, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação.”³²

Nas palavras de Geraldo Ataliba, o convênio é exercício da competência dos legisladores estaduais:

“[...] o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.”³³

Conclui Ives Gandra Martins da seguinte maneira:

“A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das desigualdades. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2011, p. 128-129.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal - Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios No Âmbito do ICMS. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 7.

³³ ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais, Revista de Direito Público 67, p. 5. Apud CARRAZZA, 2002, p. 373-374.

*constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do art. 60 da CF/88.*³⁴

2.3. A “Guerra Fiscal” – Consequência da Concessão de Benefícios Fiscais pelos Estados

A chamada “Guerra Fiscal” pode ser conceituada como uma competição generalizada entre os Estados e Distrito Federal, que através de benefícios fiscais atraem investimentos privados³⁵, ou nas palavras de Prado e Cavalcanti:

*[...] classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são os de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.*³⁶

O ICMS é o tributo responsável pela “Guerra Fiscal”, tendo em vista sua competência estadual e seu poder arrecadatório³⁷, como se pode verificar da Consulta nº 38/99 do CADE - Conselho Administrativo de Defesa Econômica:

*Cumpra também observar que, conforme visto no Relatório, os métodos para garantir e buscar a realização de investimentos privados nos territórios dos entes federativos são os mais variados possíveis e podem envolver todos os entes federativos. Não resta dúvida, porém, que a principal estratégia utilizada atualmente na “guerra fiscal” é a concessão pelos Estados membros de incentivos e benefícios relacionados ao ICMS. De fato, apesar de mencionar que benefícios fiscais e financeiro-fiscais são concedidos com base em outros tributos (IPTU, ISS, etc.) e sob diversas formas (como, por exemplo, doações de lotes e galpões industriais, realização de obras de infra-estrutura, etc.), o próprio consulente ressalta a importância dos benefícios concedidos com base no ICMS e fundamenta sua petição aludindo aos efeitos deletérios à concorrência que seriam daí decorrentes.*³⁸

³⁴ MARTINS, CARVALHO; 2012, p. 22.

³⁵ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 203-204.

³⁶ PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. A guerra fiscal no Brasil. São Paulo: Fundap, 2000, p. 11. Apud CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício. (Org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 203.

³⁷ ALBUQUERQUE, Marcela Moreira de. ICMS, Benefícios Fiscais e Guerra Fiscal: Um Panorama Geral Sobre o Fenômeno do Conflito Fiscal do ICMS no Contexto Pátrio. Curitiba. 2013 – acessado em <http://dSPACE.c3sl.ufpr.br/dSPACE/bitstream/handle/1884/35551/55.pdf?sequence=1>

³⁸ Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. Consulta nº 0038/99.

Conclui-se que ao se admitir sem qualquer planejamento que os entes federados concedam benefícios fiscais, concebe-se uma competitividade desleal entre os Estados, influenciando de forma austera os orçamentos dos entes, colocando em evidencia o próprio federalismo pátrio.³⁹

*_*_*

³⁹ ALBUQUERQUE. Marcela Moreira de. Op. Cit.

3. POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A GUERRA FISCAL

3.1. A ADPF 198/2009: sua origem e consequências

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198/2009 foi proposta pelo Governador do Distrito Federal, contra os artigos 2º, § 2º, e 4º, da Lei Complementar nº 24/75, por suposta afronta ao preceito fundamental do princípio democrático⁴⁰, tendo em vista que a exigência de unanimidade na deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária para a concessão de incentivos fiscais, violaria a autonomia dos estados federados.⁴¹

Por meio da ADPF 198/09 são contestados os seguintes dispositivos legais da Lei Complementar nº 24/75:

“(…)

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

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

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

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos

⁴⁰ Artigo 1º, caput, da Constituição Federal

“Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político;

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos, ou diretamente, nos termos desta Constituição”

⁴¹ Despacho de 16/11/2009 nos autos da ADPF 198/09

casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação”

A ofensa a preceito fundamental está na falta da legislação complementar prevista pela Constituição Federal para disciplinar as hipóteses de isenções, incentivos e benefícios fiscais, deste modo, a doutrina e jurisprudência atualmente entendem que tal regulação deveria ser feita nos moldes estabelecidos pela Lei Complementar nº 24/75.

Ocorre, porém que, a Lei Complementar nº 24/75 foi editada para disciplinar as situações na vigência do revogado ICM, que não possuía as mesmas características do ICMS atualmente vigente⁴².

Desse modo, a Lei ao exigir a unanimidade na deliberação no CONFAZ para a concessão dos benefícios estaria ofendendo o princípio da supremacia da maioria e principalmente ofendendo a autonomia dos estados federados.

Nestas condições, a ADPF foi arguida requerendo ainda a suspensão liminar das normas legais em epigrafe, em razão das diversas ações judiciais discutindo o tema.

No momento da análise da liminar, o Excelentíssimo Ministro Relator Dias Toffoli entendeu por bem negar a liminar, seguindo os precedentes do Tribunal, os quais entende que em princípio, devem ser respeitados, para fins de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, o disposto no artigo 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal⁴³.

Assim sendo, atualmente, após diversos pedidos de intervenção de interessados na condição de *amicus curiae*, a ADPF aguarda seu julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal.

3.2. A proposta da Súmula Vinculante nº 69 – inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos sem aprovação em convênio

A Proposta de Súmula Vinculante 69/2012, que aguarda votação pelo Supremo Tribunal Federal, foi editada nos seguintes termos:

⁴² Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975: Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

⁴³ Despacho de 16/11/2009 nos autos da ADPF 198/09.

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

Nesse contexto, em caso de aprovação pela STF, todos os benefícios concedidos pelos estados aos contribuintes sem a aprovação do CONFAZ serão considerados inconstitucionais.

De acordo com o Procurador Geral da República, *"No mérito, o pedido deve ser acolhido, visto que pautado na pacífica – e correta, no entender da Procuradoria Geral da República – jurisprudência desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, é inconstitucional."*⁴⁴

*"Quanto à modulação dos efeitos da decisão, prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99, parece não ser necessária. Primeiro, porque a proposta está pautada em entendimento que já vem sendo reiteradamente adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao tratar de ações que envolvem a chamada "guerra fiscal" e cujos desfechos não mencionam eventual modulação de efeitos"*⁴⁵.

Com a publicação da Súmula nº 69 e em obediência as Súmulas 346 e 473⁴⁶, os entes tributantes deverão admitir a inconstitucionalidade de qualquer benefício fiscal de ICMS que não possuir aprovação unânime do CONFAZ. Ou seja, a autoridade administrativa não poderá homologar o pagamento do tributo com o benefício fiscal.

3.3. O posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal sobre a concessão de benefícios fiscais concedidos sem aprovação em convênio

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado sobre a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem aprovação unânime do CONFAZ, como se verifica do recente acórdão do E. Tribunal:

“ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO

⁴⁴ Parecer PGR n. 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR, p. 19-20

⁴⁵ Idem, p. 31-32

⁴⁶ As Súmulas 346 e 473 do STF definem que *“a administração pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”* e que *“a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos”*.

LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.”

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

As decisões proferidas pelo E. Tribunal possuem, em regra, eficácia *ex tunc*, ou seja, retroagem ao início do ato praticado, eliminando seus efeitos, e com o argumento de não incentivar a “Guerra Fiscal”, as decisões do STF, em regra, não tem seus efeitos modulados, exceto em situações em que comprovado o excepcional interesse social.

“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento.”

(ADI 3794 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.

(...)

3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o

direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. 8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais. 9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da hígidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

(ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014)

*_*_*

4. PARALELO COM A UNIÃO EUROPEIA

4.1. A política fiscal da União Europeia

A União Europeia foi criada, tendo como países fundadores a Alemanha, a Bélgica, a França, a Itália, o Luxemburgo e os Países Baixos, para o fortalecimento da Europa frente às frequentes guerras ali instaladas e a partir de 1950, a Comunidade Europeia do Carvão e do Aço começa a se unir econômica e politicamente com os demais países europeus.⁴⁷

Atualmente, são membros da União Europeia⁴⁸:

- (i) Alemanha (1958)
- (ii) Áustria (1995)
- (iii) Bélgica (1958)
- (iv) Bulgária (2007)
- (v) Chipre (2004)
- (vi) Croácia (2013)
- (vii) Dinamarca (1973)
- (viii) Eslováquia (2004)
- (ix) Eslovênia (2004)
- (x) Espanha (1986)
- (xi) Estônia (2004)
- (xii) Finlândia (1995)
- (xiii) França (1958)
- (xiv) Grécia (1981)
- (xv) Hungria (2004)
- (xvi) Irlanda (1973)
- (xvii) Itália (1958)
- (xviii) Letônia (2004)
- (xix) Lituânia (2004)
- (xx) Luxemburgo (1958)
- (xxi) Malta (2004)
- (xxii) Países Baixos (1958)
- (xxiii) Polônia (2004)
- (xxiv) Portugal (1986)
- (xxv) Reino Unido (1973)
- (xxvi) República Checa (2004)
- (xxvii) Romênia (2007)
- (xxviii) Suécia (1995)

⁴⁷ A história da União Europeia, acessado em <http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_pt.htm>

⁴⁸ <http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm>

Na União Europeia, assim como nos demais países, a política fiscal é considerada um atributo para a sua soberania e é a principal competência dos Estados-Membros, que podem delegar parte dessa competência, de acordo com a organização constitucional de seu país, que como se verifica da lista acima possui uma diversidade enorme de normas.

Por meio da política fiscal, a União Europeia busca regular a economia, influenciar o consumo, incentivar a poupança e orientar a forma de organização das empresas, já que qualquer medida tomada por um país Membro poderá interferir nos países vizinhos.⁴⁹

Com a consolidação do mercado interno, os consumidores puderam adquirir os produtos nos Estados-Membros de sua escolha, porém a variação dos impostos em alguns casos trouxe distorções para o conceito da União Europeia.

A fim de evitar o que chamamos no Brasil de “Guerra Fiscal”, foi criada a necessidade de harmonizar os tributos indiretos, para que as políticas fiscais de um Estado-Membro não sejam prejudiciais aos demais Estados-Membros, com a efetivação de uma representação comum.

4.2. Diversidade dos sistemas fiscais europeus

Com relação às imposições fiscais, a ação da União Europeia é apenas subsidiária, tornando os sistemas nacionais compatíveis entre si e entre os objetivos do Tratado que instituiu a UE, já que é caracterizada por um mercado único e que não tem competência para criar e cobrar impostos.

Assim, a uniformização do mercado interno se deu com a introdução de um sistema de tributação sobre o consumo imparcial possível⁵⁰.

O Artigo 269º, do Tratado que constituiu a Comunidade Europeia, prevê que o orçamento da UE seja integralmente financiado por recursos próprios, que são arrecadados por meio

⁴⁹ <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000041001-000042000/000041714.pdf>>

⁵⁰ <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000041001-000042000/000041714.pdf>>

dos direitos agrícolas, os direitos aduaneiros, um percentual da receita do IVA⁵¹ e recursos obtidos por meio do produto nacional bruto (PNB).

O Tratado de Constituição da Comunidade Europeia proíbe⁵² toda e qualquer discriminação fiscal dos produtos provenientes de outros Estados-Membros, bem como da imposição de tributos para proteger o mercado interno de um Estado-Membro.

Além disso, o Tratado privilegia a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos especiais de consumo e de outros impostos indiretos, já que são relacionados a livre circulação de mercadorias e a prestação de serviços.

Os impostos diretos não são expressamente mencionados no Tratado, ou seja, não sofrem interferência direta da Comunidade Europeia, desde que respeitem as 04 liberdades previstas no Tratado, quais sejam, livre circulação de (i) mercadorias, (ii) pessoas, (iii) serviços e (iv) capital, bem como sobre o direito sobre a propriedade de pessoas físicas e jurídicas.

Com relação as Contribuições Sociais, não há previsão de harmonização com as normas dos demais Estados-Membros, a fim de evitar a bitributação dos trabalhadores que se deslocam pelo interior das Comunidades.

Em 1997, foi criado um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial na esfera fiscal, segundo o qual foi criado o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas:

*“O código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas é um instrumento não vinculativo no plano jurídico pelo qual os Estados-Membros se comprometem, a nível político, a não adoptar quaisquer medidas de concorrência fiscal prejudicial. O código inclui procedimentos de avaliação e de acompanhamento, aplicando-se às medidas que tenham ou possam vir a ter uma incidência sensível sobre a localização das actividades económicas na Comunidade.”*⁵³

Segundo este Código, serão consideradas potencialmente prejudiciais todas as medidas que estabelecerem tributos inferiores aos níveis praticados pelos demais Estados-Membros, como forma de originar concorrência entre os Membros da UE.

⁵¹ Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

⁵² “Artigo 90º Nenhum Estado-Membro pode fazer incidir, directa ou indirectamente, sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que seja a sua natureza, superiores às que incidam, directa ou indirectamente, sobre produtos nacionais similares. Além disso, nenhum Estado-Membro pode fazer incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas de modo a proteger indirectamente outras produções.”

⁵³ <<https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000041001-000042000/000041714.pdf>>

4.3. A obrigatoriedade da unanimidade das decisões fiscais para a preservação da harmonia fiscal na União Europeia

Como visto, a Comunidade Europeia foca seus esforços para a harmonização dos tributos indiretos, por serem os que trazem um maior impacto na política fiscal comum. Tal fato se mostra de tamanha importância que no Tratado da União Europeia, em seu art. 113º, define que as decisões tomadas pelo Conselho com relação a estes tributos deverão unânimes:

“Artigo 113º - O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.”⁵⁴”

Verifica-se que após consultar o Parlamento Europeu, o Conselho deverá deliberar por unanimidade para dispor sobre os impostos indiretos.

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia também dispõe sobre a unanimidade nas decisões com relação ao uso dos recursos da União, o que deverá ser aprovado pelo Conselho, após ouvido o Parlamento.

“Artigo 311.º (EX-artigo 269.º TCE)

A União dota-se dos meios necessários para atingir os seus objectivos e realizar com êxito as suas políticas.

O orçamento é integralmente financiado por recursos próprios, sem prejuízo de outras receitas.

O Conselho, deliberando de acordo com um processo legislativo especial, por unanimidade e após consulta ao Parlamento Europeu, adopta uma decisão que estabelece as disposições aplicáveis ao sistema de recursos próprios da União. Neste quadro, é possível criar novas categorias de recursos próprios ou revogar uma categoria existente. Essa decisão só entra em vigor após a sua aprovação pelos Estados-Membros, em conformidade com as respectivas normas constitucionais.

O Conselho, por meio de regulamentos adoptados de acordo com um processo legislativo especial, estabelece as medidas de execução do sistema de recursos próprios da União desde que tal esteja previsto na decisão adoptada com base

⁵⁴ Versão Consolidada do Tratado da União Europeia, acessado em <http://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf>

*no terceiro parágrafo. O Conselho delibera após aprovação do Parlamento Europeu.*⁵⁵

Pela análise destes dispositivos, verifica-se a preocupação basilar em manter a harmonização entre os Estados-Membros, porém, na prática esta decisão unânime pode demorar meses:

*“Na Comunidade Europeia, como em outros blocos, a neutralidade constitui um mecanismo de harmonização, que afasta os óbices para a criação e para a manutenção de uma “unidade económica”. É como ocorre com a concessão de incentivos fiscais, que devem pautar-se pelas regras internacionais, para evitar tratamentos desiguais entre iguais. Nesse ponto, trata-se de um elemento importante.”*⁵⁶

A preocupação em coibir fraudes no sistema fiscal e a possível demora na deliberação unânime pelo Conselho foi pauta da 3205ª reunião do Conselho, em Bruxelas, em 4 de dezembro de 2012. Nesta ocasião foi discutida uma forma de criar um “Mecanismo de reação rápida” para combater fraudes no IVA, nos termos a seguir:

“Fraude no IVA – Mecanismo de reação rápida
O Conselho realizou um debate político sobre uma proposta de diretiva que visa permitir tomar medidas imediatas nos casos de fraude súbita e em grande escala no IVA (“mecanismo de reação rápida”).
O debate centrou-se no facto de os poderes de execução previstos na diretiva deverem ser atribuídos à Comissão ou ao Conselho.
O Conselho pediu ao Comité de Representantes Permanentes que supervisione o trabalho futuro sobre a proposta, explorando ambas as alternativas, tendo em vista chegar a um acordo o mais rapidamente possível.
Os esquemas fraudulentos têm vindo a evoluir rapidamente e surgem situações que exigem uma resposta rápida, por exemplo no caso da fraude em “carrossel”. Até à data, essas situações foram resolvidas quer por alterações à Diretiva IVA (2006/112/CE) ou pela concessão de derrogações individuais aos Estados-Membros ao abrigo dessa diretiva, requerendo uma proposta da Comissão e uma decisão unânime pelo Conselho, um processo que pode demorar vários meses.
A proposta da Comissão visa acelerar o processo para autorizar os Estados-Membros a derrogar às disposições da Diretiva IVA, prevendo poderes de execução a conferir à Comissão no âmbito de um “mecanismo de reação rápida”.
*Baseada no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a diretiva exige unanimidade para adoção pelo Conselho, após consulta do Parlamento Europeu.”*⁵⁷

4.4. A função do Tribunal de Justiça Europeu como indutora da harmonização fiscal

⁵⁵ Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, acessado em :

<<http://www.fd.uc.pt/CI/CEE/pm/Tratados/Lisboa/tratados-TUE-TFUE-V-Lisboa.html>>

⁵⁶ ELALI. André. Op. Cit. p. 19.

⁵⁷ 3205ª reunião do Conselho da União Europeia, Bruxelas, 4 de dezembro de 2012. Acessado em <http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-501_pt.htm>

O direito comunitário europeu é composto por (i) fontes primárias, denominada de direito comunitário originário, sendo os atos jurídicos inovadores, que originaram a ordem jurídica comunitária europeia e (ii) fontes secundárias, denominada direito comunitário derivado, que é o conjunto de atos praticados pelos órgãos da Comunidade Europeia que acabam por determinar os Tratados.⁵⁸

O Tribunal de Justiça Europeu desenvolve um papel muito relevante no desenvolvimento das instituições comunitárias europeias, sendo o principal meio de ampliar as competências da Comunidade. O Tribunal age como um ente de cooperação entre os Estados-Membros para dinamizar a internalizar as normas comunitárias originárias e derivadas.⁵⁹

José Casalta Nabais ensina sobre o tema:

[...] deparamo-nos com a internacionalização das situações tributárias a exigir uma dinâmica política Àscal externa, com a integração Àscal europeia, a impor uma harmonização Àscal que limita fortemente a soberania Àscal dos Estados membros da União Europeia, e com a ecessidade de um entendimento mínimo a nível mundial de modo a limitar as consequências Àscas nefastas da globalização económica.

*Pois bem, entre estes últimos estão os problemas da concorrência Àscal internacional prejudicial e da tributação do comércio electrónico, problemas que justamente levantam a questão da possibilidade de aparecimento de um direito Àscal a montante dos Estados. [...]*⁶⁰

O Tribunal de Justiça Europeu teve suas atribuições definidas pelo Tratado da Comunidade Europeia, com a função de garantir “o respeito do direito na interpretação e aplicação do presente Tratado” (art. 220º, ex-art. 164º). Assim, como desdobramento dessa finalidade foram observadas as seguintes atribuições:

1) Art. 226º (ex-art. 169º). Reclamação ajuizada pela Comissão contra um dos Estados-Membros, em decorrência do descumprimento de quaisquer das cláusulas dos tratados, condicionada à comprovação de desobediência de parecer prévio exarado pela comissão.

2) Art. 227º (ex-art. 170º). Reclamação ajuizada por um Estado-Membro contra outro Estado-Membro, em decorrência do descumprimento de cláusulas dos tratados, condicionada a prévia apreciação por parte da Comissão.

3) Art. 228º (ex-art. 171º). Verificação de descumprimento de acórdão do TJE.

4) Art. 230º (ex-art. 173º). Arguição de ilegalidade dos atos legislativos (regulamentos e diretivas) do Parlamento em conjunto com a Comissão, da Comissão, Conselho e do Banco Central Europeu e atos do Parlamento Europeu que produzam efeitos a terceiros; sendo genericamente legitimados para ajuizarem ação os Estados-Membros, o Conselho e a Comissão; e, por outro

⁵⁸ FORTE, Umberto. União Europeia . Comunidade Económica Europeia. (Direito das Comunidades Europeias e harmonização fiscal). São Paulo : Malheiros, 1994, p. 31.

⁵⁹ BASTOS JR., Luiz Magno. Recepção do direito comunitário europeu pelo ordenamento interno dos Estados- Membros: análise comparativa da realidade constitucional da Alemanha e Holanda. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 144, p.217 e segs, out/dez 1999.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta. Estudos de direito Àscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 526-527.

lado, gozando de legitimação limitada, o Parlamento Europeu, o Tribunal de Contas, o Banco Central Europeu e qualquer pessoa singular ou coletiva desde que tenham suas prerrogativas ou interesses direta ou obliquamente afetados por atos dos órgãos comunitários.

5) Art. 234° (ex-art. 177°). Incidente prejudicial suscitado pelas órgãos jurisdicionais nacionais. Podendo ser facultativos (§2°) ou obrigatórios (§3°), e versarem: “a) sobre a interpretação do presente Tratado; b) sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas Instituições da Comunidade e pelo BCE; c) sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam”.

O art. 240^{o61} (ex-art. 183°) traduz a cooperação entre os níveis do poder judiciário, para descaracterizar qualquer “hierarquia” entre o Tribunal e os Tribunais internos dos Estados-Membro

Importante ressaltar que o TJE, por meio de sua atividade jurisdicional foi um dos principais agentes de integração e desenvolvimento da comunidade europeia, já que por meio de seus julgados, traçou limites e nortes para o desenvolvimento da comunidade.

*_*_*

⁶¹ Artigo 240: Sob reserva da competência atribuída ao Tribunal de Justiça pelo presente Tratado, os litígios em que a Comunidade seja parte não ficam, por este motivo, subtraídos à competência dos órgãos jurisdicionais nacionais.

CONCLUSÃO

Concluimos que para que a receita pública não seja abalada pela concessão de benefícios fiscais, é fundamental que as regras e princípios insculpidos na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional sejam observados.

Ao analisar especificamente a hipótese de concessão de benefícios de ICMS, verificamos a obrigatoriedade da concessão por meio de convênio celebrado com a aprovação unânime do CONFAZ, órgão colegiado, presidido pelo Ministro da Fazenda e formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal.

A obrigatoriedade da unanimidade na aprovação do convênio está em ampla discussão no Supremo Tribunal Federal, que já tem entendimento pacificado sobre a inconstitucionalidade dos convênios firmados sem aprovação do CONFAZ, porém em casos específicos, modula os efeitos das decisões de inconstitucionalidade para assegurar a segurança jurídica.

Contudo, ainda que o E. Tribunal já tenha firmado seu entendimento, restam pendentes de julgamento diversas ações, inclusive as que poderão levar a resolução das discussões quanto à unanimidade, quais sejam a aprovação da Súmula Vinculante nº 69 e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/2009.

Resta claro que a intenção do STF é inibir a “Guerra Fiscal” entre os Estados, concorrência que pode abalar o pacto federativo e por isso de tamanha relevância no mundo jurídico.

A chamada “Guerra Fiscal” não é um fenômeno brasileiro, já que pela análise da política fiscal da Comunidade Europeia, é possível verificar que quando o mercado interno tornou-se uma realidade, veio a tona a necessidade de se harmonizar as normas referentes aos tributos indiretos, para se evitar a redução de impostos para atrair investimentos, isto é, a Guerra Fiscal que ocorre no Brasil.

Em razão disso, as decisões do Conselho da União Europeia referentes a impostos deverão ser unânimes. Porém a preocupação em coibir fraudes com maior rapidez colocou em discussão a criação de “mecanismos de reação rápida”, o que está pendente de apreciação pelo Conselho e poderá levar a relativização da unanimidade do Conselho em determinadas matérias.

Portanto, embora as políticas fiscais Brasileira e da União Europeia sejam diferentes, esbarram em um problema em comum: a forma de controle da concorrência fiscal entre os seus Estados-Membros, o que como se pode verificar, deve se dar através de um controle fiscal que garante a equidade entre seus Estados-Membros, não autorizando que políticas fiscais de um membro prejudique os demais.

*_*_*

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 1999. 4ª Edição
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BARROS, Maurício. *O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n° 193, out. 2011.
- BASTOS JR., Luiz Magno. *Recepção do direito comunitário europeu pelo ordenamento interno dos Estados- Membros: análise comparativa da realidade constitucional da Alemanha e Holanda*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 144, out/dez 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2010, Noeses, 5ª Ed.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização*. In: CONTI, José Maurício. (Org.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2008.
- _____. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo, Saraiva. 2013.
- _____. *"Direito Tributário, Linguagem e Método"*, 2009, Noeses, 3ª Ed. Revista e ampliada.
- _____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3ª ed., Saraiva, 2004.
- _____. *"O ICMS e as Operações Interestaduais Imunes"*, O ICMS e a LC 87/96, São Paulo: Dialética, 1997.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *"O fato gerador". Obrigação Tributária*. São Paulo, Ed. RT, 1988.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, e DERZI, Misabel Machado. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 3ª ed., vols. III e IV. Rio de Janeiro, Forense, 1991.
- DERZI, Misabel Machado, e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*. Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

- ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais*.
- FORTE, Umberto. União Europeia . *Comunidade Econômica Europeia. (Direito das Comunidades Europeias e harmonização fiscal)*. São Paulo : Malheiros, 1994.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, 19ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2010.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. Finanças Públicas – XIV Prêmio Tesouro Nacional – 2009 – Tema II: Tópicos Especiais de Finanças Públicas- “*O Gasto Tributário no Direito Brasileiro*”.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2.. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo, Dialética, 1997.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das desigualdades*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2011,
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal - Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios No Âmbito do ICMS*. São Paulo: Editora Noeses, 2012.
- NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 9ª ed., Ed. Livraria do Advogado, 2007.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Ed. Forense, Rio de Janeiro. 2009.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2007.
- _____. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. RT, São Paulo, 1968.