

INTERVENÇÃO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO E INCENTIVOS FISCAIS:  
O QUE A DIVULGAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS POR IMPOSIÇÃO DA  
LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 NOS REVELA?

---

*STATE INTERVENTION ON THE ECONOMIC DOMAIN AND FISCAL INCENTIVES:  
WHAT HAS THE BRAZILIAN STATE CONSUMPTION TAX INCENTIVES DISCLOSURE IMPOSED BY  
COMPLEMENTARY FEDERAL STATUTE Nº 160/2017 REVEALS US?*

**FELIPE CORNELY**

Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.  
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários  
(IBET) e em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela  
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). Advogado.  
felipe@dcadvogados.adv.br.

**Resumo:** O presente artigo busca analisar algumas lições extraídas da relativa transparência gerada pela publicação dos atos normativos estaduais que concediam incentivos de ICMS sem prévia aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária, conforme previsto pela Lei Complementar Nº 160/2017. A pesquisa conclui que a profusão de incentivos indica a desconsideração aos objetivos fundamentais da federação brasileira e dos princípios da ordem econômica, a erosão de regras e de princípios fundantes do sistema tributário nacional e do federalismo, o desrespeito às condições formais para a concessão de incentivos de ICMS, a aparente falta de transparência e de fiscalização e a aparente concretização dos riscos da instrumentalização exagerada do tributo (no caso, de sua exoneração).

**Abstract:** This article seeks to analyze some lessons extracted from the relative transparency generated by the publication of state normative acts that granted ICMS incentives without prior approval by the National Council for Treasury Policy, as provided for by Federal Complementary Statute Nº 160/2017. A research concludes that the profusion of incentives indicates the disregard for the Brazilian Federation fundamental objectives and the principles of the economic order, the erosion of rules and founding principles of the national tax system and federalism, the disregard of formal conditions for the granting of incentives of ICMS, the apparent lack of transparency and inspection and the apparent realization of the risks of exaggerated instrumentalization of the tax (in this case, of its exoneration).

**Palavras-chaves:** Intervenção sobre o domínio econômico; incentivos fiscais de ICMS; guerra fiscal.

**Keywords:** State intervention on the economic domain; Brazilian State Consumption Tax (ICMS); fiscal war.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Direito econômico e incentivos fiscais: 2.1. Intervenção sobre o domínio econômico; 2.2. Intervenção sobre o domínio econômico mediante função de incentivo - 3. Incentivos de ICMS: 3.1. Guerra fiscal e Lei Complementar Nº 160/2017; 3.2. O descontrole dos incentivos - 4. Conclusão - 5. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo destina-se a extrair lições da relativa transparência imposta pela Lei Complementar Nº 160/2017 e Convênio Nº 190/2017 do CONFAZ como condição

para reinstituição dos incentivos fiscais de ICMS<sup>1</sup> concedidos em desacordo com o Artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, remissão dos créditos constituídos ou não contra os contribuintes e afastamento das sanções previstas no Artigo 8º da Lei Complementar Nº 24/1975, notadamente em relação ao aparente desgoverno no uso desse instrumento como forma de intervenção do domínio econômico.

A primeira parte deste artigo pretende situar a análise como objeto do direito econômico, estabelecendo os fundamentos e as finalidades da ordem econômica estabelecida pela Constituição de 1988 e as formas de intervenção do Estado no e sobre o domínio privado, dando realce à intervenção por meio da função de incentivo, dentre os quais os incentivos fiscais.

Na segunda parte do trabalho, busca-se abordar sobre os incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos estados-membro e a consequente instauração de “guerra fiscal” entre essas unidades, bem como a solução provisória alcançada pela Lei Complementar Nº 160/2017 e pelo Convênio ICMS Nº 190/2017 do CONFAZ. A partir da divulgação compulsória dos atos normativos editados pelos estados-membro, passa-se a investigar, quantitativa e provisoriamente, as informações publicadas e o aparente descontrole no uso desses instrumentos.

A pesquisa, realizada mediante o método dedutivo, a partir de revisão bibliográfica em fontes documentais diretas e indiretas, conclui que a profusão de incentivos indica a desconsideração aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e dos princípios da ordem econômica, a erosão de princípios e regras fundantes do sistema tributário nacional e do federalismo, o desrespeito às condições formais para a concessão de benefícios e de incentivos de ICMS, a aparente falta de transparência e de fiscalização e a concretização dos riscos da instrumentalização exagerada do tributo (no caso, da exoneração tributária).

## 2. DIREITO ECONÔMICO E INCENTIVOS FISCAIS

### 2.1. Intervenção sobre o domínio econômico

Superada a concepção liberal acerca da essência das constituições, que se limitavam a reger a organização política do Estado, o século XX foi marcado pela constitucionalização “das relações de forças econômicas com técnicas intervencionistas do Estado e com a ampliação ou com a socialização dos direitos dos cidadãos”.<sup>2-3</sup>

<sup>1</sup> Nessa exposição, a expressão “incentivos fiscais” compreenderá todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, conforme equiparação da cláusula primeira, parágrafo 4º, do Convênio CONFAZ 190/2017.

<sup>2</sup> SOUZA, W. P. A. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 05-06.

<sup>3</sup> “A ordem econômica adquire dimensão jurídica a partir do momento em que as constituições passaram a discipliná-la sistematicamente, o que teve início com a Constituição mexicana de 1917. No Brasil, a Constituição de 1934 foi a primeira a consignar princípios e normas sobre a ordem econômica, sob a influência da Constituição alemã de Weimer. Isso não quer dizer que, nessa disciplina, se colhe necessariamente um ‘sopro de socialização’. Não, aqui, como no mundo ocidental em geral, a ordem econômica consubstanciada na Constituição não é senão uma forma econômica capitalista, porque ela se apoia inteiramente na apropriação privada dos meios de produção e na iniciativa privada (art. 170). Isso caracteriza o modo de produção capitalista, que não deixa de ser tal por eventual ingerência do Estado na economia

Assim, de acordo com Washington Albino Peluso de Souza, a Constituição transmuda o fato econômico e o fato político em fato jurídico, instituindo a “Ordem Jurídico-Político-Econômica”.<sup>4</sup>

De fato, André Ramos Tavares sustenta que “toda ação do Estado, ainda que seja denominada classicamente ou popularmente como política, deve-se encontrar definida e orientada por normas jurídicas, podendo-se falar, quando da atuação econômica do Estado, de uma política econômica”.<sup>5</sup> Assim,

[...] mesmo que o ‘econômico’ pertença à esfera do ‘ser’ e o ‘jurídico’ tenha como habitat a esfera do ‘dever ser, tantos fatos econômicos dependem da disciplina estabelecida pelo Direito para se materializarem e, também, para se mostrarem duradouros, de tal sorte que as decisões econômicas possam se mostrar como uma resposta adequada ao ambiente que são tomadas que o protagonismo do jurista e a tomada em consideração do seu instrumento de trabalho – o Direito Positivo – vêm a tornar-se inexoráveis.<sup>6</sup>

A despeito da constitucionalização referendar juridicamente mudanças na ordem econômica, esta

[...] não é responsável por impulsioná-las. É necessário reconhecer os limites do voluntarismo e do instrumentalismo jurídicos, o que não significa desvalorizar o processo constituinte. Coube aos constituintes facilitar, dificultar ou impossibilitar determinadas decisões econômicas, abrir possibilidades ou fechar portas, mas não instituir uma constituição que, por si só, garantisse as transformações sociais e econômicas pretendidas.<sup>7</sup>

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 estipula que a ordem econômica tem seus fundamentos na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e suas finalidades são assegurar a vida digna, dignidade essa atrelada aos ditames da justiça social (Art. 170). Seus princípios seriam a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades, a busca do pleno emprego e tratamento favorecido às empresas de pequeno porte (Art. 170). A análise de seus fundamentos e seus princípios permite antever uma antinomia aparente na definição da ideologia adotada pelo constituinte,<sup>8</sup> impressão essa superada ao se constatar que

---

nem por circunstancial exploração direta de atividade econômica pelo Estado e possível monopolização de alguma área econômica, porque essa atuação estatal ainda se insere no princípio básico do capitalismo que é a apropriação exclusiva por uma classe dos meios de produção, e, como é essa mesma classe que domina o aparelho estatal, a participação deste na economia atende a interesses da classe dominante” (SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 786).

<sup>4</sup> SOUZA, *Op. cit.*, 2002, p. 15.

<sup>5</sup> TAVARES, A. R. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 69.

<sup>6</sup> CAMARGO, R. A. L. *Fundamentos constitucionais da política econômica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2016, p. 32-33.

<sup>7</sup> BERCOVICI, G. Comentários à Constituição Federal de 1988. In: BONAVIDES, P.; MIRANDA, J.; AGRA, W. D. M. (org.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, 1934.

<sup>8</sup> Conforme lição de Elali e Zaranza, “valores antes colocados em vertentes distintas hoje devem caminhar juntos. A liberdade, a valorização da propriedade, dentre outros valores típicos dos sistemas que valorizam a força do capital, devem

o texto normativo contempla uma multiplicidade delas, o que espelha o pluralismo próprio da sociedade que busca reger.<sup>9</sup> É a Constituição Plural, mencionada por Washington Albino Peluso de Souza.<sup>10</sup>

Ricardo Antonio Lucas Camargo leciona que “quando as Constituições são fruto de uma construção coletiva e não de uma mente isolada, por mais iluminada que esta seja, são as maiorias que se formam em relação a cada um dos temas que irão consigná-los ou deixar de os consignar nos textos e, em consignando, definirão o respectivo comando”.<sup>11</sup> Nessa linha, Souto Maior Borges afirma que

[...] a ampliação do intervencionismo do Estado na vida econômica e social acarreta uma redução no âmbito de atuação da atividade particular. Por esse motivo, ensina GABINO FRAGA que o problema de determinar quais são as atribuições correspondentes a um determinado Estado se encontra intimamente vinculado com o das relações que numa sociedade política guardem este e os particulares. A tendência para o intervencionismo estatal, geralmente designada como ‘paternalismo ou providencialismo governamental’ provoca uma reação de grupos e interesses econômicos que se objetiva através de maior participação na vida pública e nas decisões políticas, procurando influir sobre o ser do Estado [...].<sup>12</sup>

Com base nessas premissas, a Constituição de 1988, apesar de tutelar a livre iniciativa e a propriedade privada, também prevê a intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico, na clássica lição de Eros Grau, distinguindo-a em três modalidades: *i.* por absorção ou participação; *ii.* por direção; e *iii.* por indução.<sup>13</sup> “No primeiro caso, Estado intervém no domínio econômico, isto é, no campo da atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito econômico)”.<sup>14</sup> E, por outro lado, “no segundo e no terceiro casos, o Estado intervém sobre o domínio econômico, isto é, sobre o campo da atividade econômica em sentido

---

ser conciliados com o pleno emprego, com a redução dos problemas sociais, dentre eles as desigualdades, inclusive entre regiões do país. Não há que se falar, hoje, em contradições entre tais valores, em função da evolução dos próprios sistemas econômicos” ELALI, A. D. S. D.; ZARANZA, E. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, [s.p.], Nov./Dez. 2006. Disponível em: <https://cutt.ly/FhNLDE1>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>9</sup> Acerca da ideologia constitucionalmente adotada, Washington Peluso Albino de Souza sustenta que se aproximaria do conceito antigo de neoliberalismo, caracterizado, até a queda do mudo de Berlim, como economia social de mercado (SOUZA, W. P. A. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 449).. Eros Grau sustenta que o sistema almejado pela Constituição e 1988 é o capitalista, em um modelo aberto de bem-estar social de viés intervencionista (GRAU, E. R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 304-307). José Afonso da Silva sustenta que os elementos ideológicos da Constituição demonstrariam o compromisso desta com o Estado liberal e com o Estado social intervencionista (SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, 787-788).

<sup>10</sup> SOUZA, W. P. A. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 09.

<sup>11</sup> CAMARGO, R. A. L. *Política econômica, ordenamento jurídico e sistema econômico: a sobrevivência do estado de direito na economia atual*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2019, p.101.

<sup>12</sup> BORGES, J. S. M. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 15.

<sup>13</sup> No mesmo sentido, NUSDEO, F. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 209.

<sup>14</sup> GRAU, E. R. *A Ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 143

---

estrito.”<sup>15</sup> Em relação à indução, “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado”.<sup>16</sup>

O mesmo entendimento é explanado por Fabio Konder Comparato, para quem, “o Estado pode agir unilateralmente, exercendo as prerrogativas do *imperium*, ou entrar em colaboração com os agentes privados da economia, numa posição de relativa igualdade”.<sup>17</sup> Conforme Ricardo Antonio Lucas Camargo, “a oscilação da política econômica entre ‘mercado’ e ‘Estado’ somente tem sentido onde haja a distinção, feita pela ordem jurídica, entre estes dois campos, e tal oscilação será tão livre quanto haja margem constitucional para tanto”.<sup>18</sup> Isso, porque

A presença ou ausência do Estado no campo das relações econômicas é um dado eminentemente normativo, e é a partir dos comandos constitucionais que se saberá distinguir se o Estado deve atuar, pode atuar ou lhe está interdito atuar; o debate acerca de onde, de acordo com o gosto do expositor, deveria atuar ou não deveria atuar é totalmente estranho ao foco do jurista enquanto cientista, é muito mais próprio de quem receba competência normogeneradora, porque não é próprio do cientista criar a realidade sobre a qual se vai debruçar, seu papel é conhece-la.<sup>19</sup>

Dessa forma, uma vez normada a ordem econômica, o equilíbrio entre domínio privado e domínio público passa a decorrer da efetivação do comando normativo, e não mais do livre encontro de forças entre os agentes do mercado. Do contrário, seria negar força normativa ao texto constitucional, que se resumiria ao confronto entre meros fatores reais de poder.<sup>20</sup> Esse o motivo, aliás, para que Eros Grau reporte-se a Canotilho, exortando para que se exercite “um prudente positivismo, indispensável à manutenção da obrigatoriedade normativa do texto constitucional”,<sup>21</sup> contra investidas daqueles que, por divergências ideológicas, buscam solapá-lo.

Considerado esse panorama, atualmente se põe em dúvida o próprio uso da expressão “intervenção”, visto que “traz em si o signo da transitoriedade, conota uma arremetida seguida de retirada, trai, em suma, uma situação excepcional, anormal. Não é essa, porém, a nova realidade”.<sup>22</sup>

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 143.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 144.

<sup>17</sup> COMPARATO, F. K. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 467.

<sup>18</sup> CAMARGO, R. A. L. *Política econômica, ordenamento jurídico e sistema econômico: a sobrevivência do estado de direito na economia atual*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2019, p. 48.

<sup>19</sup> CAMARGO, R. A. L. *Política econômica, ordenamento jurídico e sistema econômico: a sobrevivência do estado de direito na economia atual*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2019, P. 43-4

<sup>20</sup> LASSALLE, F. *A Essência da Constituição*. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

<sup>21</sup> CAMARGO, R. A. L. *Política econômica, ordenamento jurídico e sistema econômico: a sobrevivência do estado de direito na economia atual*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2019, P. 171.

<sup>22</sup> NUSDEO, F. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 114.

## 2.2. Intervenção sobre o domínio econômico mediante função de incentivo

Nessa conjuntura de ideias, a atuação do Estado pode dar-se sobre o domínio econômico, mediante funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Deveras, conforme José Afonso da Silva, “a intervenção por via de regulamentação da atividade econômica surgiu como pressão do Estado sobre a economia para devolvê-la à normalidade”.<sup>23</sup> Nesse sentido, “a fiscalização, como toda fiscalização, pressupõe o poder de regulamentação, pois ela visa precisamente controlar o cumprimento das determinações daquele e, em sendo o caso, apurar responsabilidades e aplicar penalidades cabíveis”.<sup>24</sup> Ademais, o incentivo

[...] como função normativa e reguladora de atividades econômica pelo Estado, traz a ideia do Estado promotor da economia. É o velho fomento, conhecido dos nossos ancestrais, que consiste em proteger, estimular, promover, apoiar, favorecer e auxiliar, sem empregar meios coativos, as atividades particulares que satisfaçam necessidades ou conveniências de caráter geral.<sup>25</sup>

Nesse sentido, Fabio Nusdeo afirma que “os programas creditícios, os incentivos fiscais, os depósitos compulsórios dos bancos constituem exemplos típicos, dentre tantos, dessa modalidade de política que é normalmente de caráter quantitativo”.<sup>26</sup> Isso, porque “o tributo, os juros (custo do dinheiro) ou a taxa cambial podem aumentar ou diminuir o custo de produzir ou comercializar bens, tornando a atividade mais ou menos atraente”.<sup>27</sup> Ademais, “pode ainda determinar o grau de liquidez do sistema, nele injetando ou retirando recursos, o que é fundamental para a política monetária.”<sup>28</sup>

Logicamente, o Estado depende da arrecadação de recursos para o cumprimento de suas finalidades, o que se atrela à noção de fiscalidade, que se revela “no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos”.<sup>29</sup> Por outro lado, os tributos também podem exprimir a “*extrafiscalidade*, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas”.<sup>30</sup>

Nesse sentido,

[...] as normas tributárias indutoras são, antes de normas indutoras, normas tributárias. O agente econômico, no entanto, não fica obrigado a se submeter

<sup>23</sup> SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 807.

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 807.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 807-808.

<sup>26</sup> NUSDEO, F. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 199.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 199.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 199.

<sup>29</sup> COSTA, R. H. *Curso de direito tributário*. 8. ed (e-PUB). São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 29.

<sup>30</sup> *Ibid.*, p. 29.

aos seus balizamentos, porquanto têm elas a natureza de estimular e/ou desestimular comportamentos que vão ser decididos pelo próprio destinatário das normas.

Ademais, as normas tributárias indutoras podem instituir benefícios e/ou agravamentos, visando-se à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos. Assim, os incentivos fiscais, como os que foram instituídos pela lei a seguir analisada, são instrumentos hábeis para servirem à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos.<sup>31</sup>

De qualquer sorte, não é possível extremar as normas tributárias indutoras tal qual fossem instrumentos exclusivos de intervenção sobre o domínio econômico. Deveras, “por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação”.<sup>32</sup> Por outro lado, também as normas tributárias ditas de finalidade fiscal induzem comportamentos, na medida em que “a mera decisão, por parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito socioeconômico de sua decisão”.<sup>33</sup> De fato, normas com finalidade meramente arrecadatória “não deixam de ter um efeito conformador sobre os comportamentos dos contribuintes. Mesmo que o legislador não tenha em mente a indução a determinado comportamento – positivo ou negativo – o contribuinte, diante do aumento ou redução da carga fiscal, será afetado em sua atividade”.<sup>34</sup>

Referido entendimento, também prevalecia na doutrina de Alfredo Augusto Becker, para quem a finalidade de muitos tributos não seria “a mera arrecadação de recursos para o custeio de despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.<sup>35</sup> Nesse sentido, “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.”<sup>36</sup> De fato, conforme Pedro Adamy,

Não há como desvincular a ideia de direito tributário da ideia de instrumento. Independentemente da natureza da norma tributária que se analise, sempre se terá como resultado que se trata de um instrumento para alguma finalidade: ou amealhar recursos para o Estado, ou induzir comportamentos considerados desejáveis para a consecução de finalidades estatais diversas da arrecadação.

<sup>31</sup> ELALI, A. D. S. D.; ZARANZA, E. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, [s.p.], 2006. Disponível em: <https://cutt.ly/FhNLDE1>. Acesso em 22 Dez. 2020.

<sup>32</sup> SCHOEURI, L. E. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

<sup>33</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>34</sup> ADAMY, P. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, H. (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, p. 307, 2012.

<sup>35</sup> BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 623-624..

<sup>36</sup> *Ibid.*, p. 623-624.

Em suma: “o direito tributário não tem objetivo próprio”, ele atua como instrumento para a consecução de outros objetivos.<sup>37</sup>

Não obstante as ponderações acima, para os limites do presente estudo basta saber que o tributo pode e é utilizado como instrumento de intervenção do domínio econômico, ainda que sua finalidade não seja puramente extrafiscal, diante da relevância dos recursos arrecadados. Para a presente análise é suficiente, portanto, “afirmar que a extrafiscalidade pode se manifestar de forma positiva ou negativa, isto é, algumas práticas podem ser incentivadas pelo poder público e outras podem ser desestimuladas”.<sup>38</sup> Na Constituição de 1988, os instrumentos estatais de fomento, inclusive por meio da tributação, receberam claro regramento, notadamente por meio do Art. 43, § 2.º, III; Art. 146, III, “d”; 151, I; Art. 153, § 4º, I, Art. 155, § 2.º, XII, g e § 6º, II; Art. 187, I e III; Art. 195, § 3.º; Art. 227, § 3.º, VI; e, no ADCT, nos Arts. 40 e 41.

Com base nessas premissas, já é possível concluir as finanças públicas não são inteiramente neutras, inclusive quando analisada apenas com base nas receitas orçamentárias. Acerca das finanças neutras, Paula afirma que, nessa perspectiva, o Estado ficaria restrito a desenvolver suas atividades de forma a não perturbar a iniciativa e a livre concorrência dos sujeitos econômicos.

Dai se inferir que, para a fiel prossecução do fim colimado pela Escola Clássica, isto é, a neutralidade econômica do Estado, os impostos acabavam sendo moldados em conformidade com os grandes cânones das finanças clássicas, como uma conclusão silogística de aplicação do mais puro liberalismo econômico, pois se o imperativo ortodoxo do equilíbrio orçamental representou a tradução financeira do ideal liberal de neutralidade econômica, e todos os impostos criados pela Escola Clássica eram suficientes para financiar os gastos e evitar o déficit orçamental; logo, os impostos das finanças clássicas acabaram sendo, outrossim, a tradução da neutralidade econômica do Estado. Emerge daqui, com efeito, a neutralidade fiscal, isto é: “*Leave them as you find. Rule of taxation*”.<sup>39</sup>

## De fato, Souto Maior Borges afirma que

O emprego da tributação como instrumento de regulação pública (fim extrafiscal) é, ao lado das funções puramente fiscais da atividade financeira, largamente utilizado: Ao invés das ‘finanças neutras’, da tradição, com o seu código de omissão e parcimônia, tão do gosto da empresa privada, entendem hoje alguns que maiores benefícios à coletividade colherá de

<sup>37</sup> ADAMY, *Op. cit.*, p. 305.

<sup>38</sup> SANTOS, V. O. D. A extrafiscalidade como instrumento de redução das desigualdades regionais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 23/2020, [s.p.], 2020. Disponível em: <https://cutt.ly/BhNLIYU>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>39</sup> PAULA, M. A. B. D. Algumas notas sobre o paradigma clássico e o paradigma keynesiano: as mudanças relacionadas à neutralidade econômica do Estado, ao equilíbrio orçamental e à certeza da tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, [s.p.] 2006. Disponível em: <https://cutt.ly/1hNlAd>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

‘finanças funcionais’, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.<sup>40</sup>

Aliomar Baleeiro, por influência da doutrina econômica de John Maynard Keynes, também sustentava que “maiores benefícios à coletividade colherá de ‘finanças funcionais’, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica”.<sup>41</sup> Com base nessas premissas, a economia pública não se encolheria “numa vizinhança pacífica e tímida junto às lindes da economia privada. A benefício desta é que deve invadi-la, para modifica-la, como elemento compensador nos desequilíbrios cíclicos.”<sup>42</sup>

Nessa mesma linha, Paula afirma que, com base nas ideias keynesianas, o ideal de certeza dos tributos deveria ser deixado de lado, permitindo uma maior discricionariedade aos agentes políticos na escolha dos instrumentos fiscais que melhor atendessem as finalidades perseguidas pelo Estado. Assim, a “erradicação da libertinagem [...] do monarca, e dentro da qual restava contida a regulamentação substancial do imposto, conferindo, por tudo isso, segurança e certeza aos contribuintes [...] retirava à Administração a flexibilidade imposta pelas rápidas variações da conjuntura”.<sup>43</sup> Por esses motivos, de acordo com o autor, a segurança perseguida pelo Estado fiscal social seria a “segurança social”, importando, antes de tudo, os resultados positivos nesse âmbito, “mesmo que para isso tivesse de ser vulnerada a legalidade e, como corolário lógico, subestimada a segurança jurídica.”<sup>44</sup>

Sem embargo à posição manifestada por Paula, considerada a pluralidade de ideologias consagrada na Constituição de 1988, não é possível desconsiderar os princípios e regras que preveem o equilíbrio orçamentário e consagram a segurança jurídica, a propriedade, a liberdade (contemplando a livre iniciativa e a livre concorrência) e a legalidade. Nesse sentido, relevante destacar a obra de Fritz Neumark, que buscou estabelecer relações de convivência harmônica entre princípios orçamentários-fiscais, político-sociais, político-econômicos e técnico-tributários. Dentre eles, constam, de um lado, os princípios da imposição orientada à política de crescimento econômico<sup>45</sup> e da flexibilidade ativa e passiva – destinados a enfrentar ciclos econômicos<sup>46</sup> – e, de outro, os princípios que recomendam a minimização da interferência na esfera privada,<sup>47</sup> o resguardo à suficiência dos ingressos fiscais<sup>48</sup> e que se evitem medidas dirigistas.<sup>49</sup>

<sup>40</sup> BORGES, J. S. M. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 48-49.

<sup>41</sup> BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 35.

<sup>42</sup> *Ibid.*, p. 35.

<sup>43</sup> PAULA, M. A. B. D. Algumas notas sobre o paradigma clássico e o paradigma keynesiano: as mudanças relacionadas à neutralidade econômica do Estado, ao equilíbrio orçamental e à certeza da tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, [s.p.] 2006. Disponível em: <https://cutt.ly/1hNLnAd>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>44</sup> *Ibid.*, s.p.

<sup>45</sup> NEUMARK, F. *Principios de la imposicion*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 338.

<sup>46</sup> *Ibid.*, 304-318.

<sup>47</sup> NEUMARK, F. *Principios de La Imposicion*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994, p. 275.

<sup>48</sup> *Ibid.*, p. 65.

<sup>49</sup> *Ibid.* p. 250.

A partir da interpretação das normas consagradas no texto da Constituição de 1988, é possível vislumbrar que ao Estado foram estabelecidos objetivos fundamentais a serem perseguidos, tanto em seu Artigo 3º quanto por meio dos princípios da ordem econômica em seu Artigo 170, sendo-nos pertinente destacar os a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego e o favorecimento às pequenas empresas nacionais. Ademais, a criação de incentivos fiscais foi expressamente autorizada ou, inclusive, estabelecidas na própria Constituição (dentre outros, Artigos 150, § 6º, 155, I, 155, § 2º, XII, “g”, e 165, § 6º). Dessa forma, há de se reconhecer que o uso destes como instrumentos de implantação de uma política econômica (finalidade) é inegável. Por outro lado, também é inquestionável que os ideais de segurança e da certeza também foram exprimidos no texto constitucional, como corolários do princípio do Estado de Direito, da proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.<sup>50</sup>

Referidos apontamentos evidenciam a Constituição plural e a ideologia constitucionalmente adotada,<sup>51</sup> na medida em que o uso do tributo como forma de intervenção sobre o domínio econômico não pode desprezar a segurança jurídica, a liberdade e a propriedade. Deveras, como muito bem alertado por Ricardo Antonio Lucas Camargo<sup>52</sup> e Eros Grau,<sup>53</sup> a partir da positivação da ordem econômica no ordenamento jurídico, essas normas devem gozar de força normativa, o que reduz a relevância das discussões inerentes ao momento pré-jurídico, com o emprego da expressão de Alfredo Augusto Becker,<sup>54</sup>

Ademais, ainda que viável o uso da tributação como forma de intervenção sobre o domínio econômico, isso é, como instrumento para o atingimento de finalidades, seu uso desmedido implica em riscos, enumerados por Pedro Adamy, a destacar-se: *i.* a interpretação segundo a qual o tributo seria panaceia de todos os males, mediante a superestimação de seu alcance e desprezo por soluções alternativas;<sup>55</sup> *ii.* a erosão das garantias fundamentais dos contribuintes e dos princípios constitucionais tributários, na medida em que pode ocorrer a divisão desigual da carga tributária, implicando em afronta à capacidade contributiva, ou violações à propriedade e à liberdade dos indivíduos;<sup>56</sup> *iii.* a incerteza e a imprevisibilidade, uma vez que não se mostra possível prever, com exatidão, os efeitos da medida extrafiscal e as dificuldades de fiscalizar-se o seu atingimento;<sup>57</sup> *iv.* a existência de grupos de interesse ou de pressão, mediante o qual a legislação tributária pode tornar-se, em grande medida, “um emaranhado de benefícios àqueles que têm maior poder de convencimento ou barganha perante o legislador ou perante o executivo”, representando um risco para o Estado de direito.<sup>58</sup>

<sup>50</sup> VILA, H. B. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. (Kindle edition) São Paulo: Saraiva, 2012, posição 6560-6563.

<sup>51</sup> SOUZA, W. P. A. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

<sup>52</sup> CAMARGO, R. A. L. *Fundamentos constitucionais da política econômica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2016, p. 43-44.

<sup>53</sup> GRAU, E. R. *A Ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 171.

<sup>54</sup> BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

<sup>55</sup> ADAMY, P. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, H. (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, p. 311-312, 2012.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 312-316.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 316-319.

<sup>58</sup> *Ibid.* p. 319.

De acordo com ADAMY, “tal fato violaria os mandamentos constitucionais de publicidade, moralidade que informam a administração pública.”<sup>59</sup>

Nesse quadro de ideias, é possível concluir que os incentivos fiscais caracterizam-se como instrumentos legítimos de política fiscal destinada à efetivação de determinadas finalidades, respaldas nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (Art. 3º da Constituição) e da ordem econômica (Art. 170 da Constituição). O uso desse instrumento, todavia, deve ser feito de acordo com os quadrantes constitucionais, o que não vinha ocorrendo em relação aos benefícios ou incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos estados-membro da federação, o que redundou no quadro complexo e confuso que se costuma denominar como “guerra fiscal”.

### 3. INCENTIVOS DE ICMS

#### 3.1 Guerra fiscal e Lei Complementar Nº 160/2017

A guerra fiscal entre os estados-membros da federação brasileira remonta a período anterior à Constituição de 1988. A contar de 1965, com as reformas tributárias que envolveram a elaboração do Código Tributário Nacional e o Ato Complementar Nº 37/1967, o Governo Central “acabou com a competência dos estados de instituir e aumentar as alíquotas dos impostos, estabelecendo que caberia ao Senado Federal a incumbência de estabelecer as alíquotas estaduais internas e interestaduais do imposto”.<sup>60</sup>

Esse novo padrão, todavia, permitia que os estados de uma mesma região geoeconômica, a partir da celebração de convênios regionais, estabelecessem alíquotas uniformes, lista de bens de “primeira necessidade” isentos do ICM e políticas comuns de benefícios fiscais.<sup>61</sup>

Em razão de sucessivos e desordenados convênios editados, que se voltavam à prática de protecionismo fiscal e o *dumping*, o Governo Federal editou a Lei Complementar Nº 24/1975, instituindo o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), “que alterou a forma da reunião entre os estados, instituindo uma reunião nacional, em que todos os estados têm voto igualitário e direito a veto em qualquer matéria, cabendo à União o papel de mediador entre as disputas estaduais.”<sup>62</sup> Nesse sentido, MESQUITA:

Os entes federados iniciaram, então, a concorrência da tributação com base na concessão de isenções e benefícios fiscais, de tal sorte que a Constituição de 1969 (que praticamente nenhuma alteração procedeu no sistema tributário

<sup>59</sup> *Ibid.*, p. 320.

<sup>60</sup> FERNANDES, A. E. D. S.; WANDERLEI, N. L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, 37, p. 07, Out./Dez. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 08.

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 08.

nacional, como já expresso) alterou o § 6º do Art. 23 da EC 1/1969, que trata do mesmo assunto, e passou a exigir convênios, nos termos de lei complementar, para a concessão de isenções. E essa lei complementar, que tomou o Nº 24, só foi publicada em 07.01.1975.

No mesmo nível das isenções e com as mesmas restrições foram normatizadas a redução da base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; a concessão de créditos presumidos e “quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais”.

[...] E o que se verificou realmente foi uma certa contenção na concessão de benefícios fiscais até o ano de 1988. É verdade que os Estados e o Distrito Federal observaram a LC 24/1975, até porque as sanções ali contidas são fortes, tais como a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal, além da exigibilidade do imposto devido e não pago.<sup>63</sup>

Após a Constituição Federal de 1988, que implicou em importantes alterações no pacto federativo, outorgando maior autonomia aos entes da federação e o final do período de hiperinflação, os estados passaram a disputar fortemente fontes de receita reais. Apesar da tentativa de refrear o ímpeto dos entes federados por meio da Lei Complementar Nº 87/96, que dispunha acerca de novas regras sobre o CONFAZ e sobre a autorização para a concessão de benefícios fiscais, o Presidente da República, por falta de acordo entre as unidades federadas, vetou os dispositivos correlatos a matéria, o que acarretou em um recrudescimento das medidas de protecionismo dos estados.<sup>64</sup>

O racional político-econômico que acompanha tal realidade é muito simples: uma vez que o tributo compõe o preço de venda de qualquer produto, oferece-se ao produtor uma economia tributária para que ele se estabeleça e passe a produzir em determinada localidade. Certamente tal medida tem o condão de, ao menos no curto prazo, alavancar os investimentos no local em que o benefício é concedido.

Seguindo tal linha de raciocínio, as políticas públicas de concessão de tais benefícios são amplamente defendidas pelos agentes políticos que as implementam, exatamente sob o fundamento de que, sem elas, a desigualdade econômica existente entre esses Estados e aqueles mais desenvolvidos jamais seria amainada.<sup>65</sup>

Verdadeiramente, considerada a forma federativa de Estado (Art. 1º da Constituição), os objetivos fundamentais de garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades regionais (Art. 3º, II e III, da Constituição) e os princípios da ordem econômica de redução das desigualdades regionais, pleno emprego e tratamento

<sup>63</sup> MESQUITA, C. J. W. D. Um novo enfoque sobre a guerra fiscal no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 104/2012, Mai./Jun. 2012, [s.p.]. Disponível em: <https://cutt.ly/RhNLIse>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>64</sup> BRASIL. Presidência da República. *Mensagem de Veto Nº 869*, Brasília, Set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/Mensagem\\_Veto/antecedente\\_98/Vep869-LCP87-96.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/antecedente_98/Vep869-LCP87-96.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>65</sup> VARGA, C. A. Guerra fiscal - Ausência de coordenação política pública tributária nacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122/2015, [s.p.], Mai./Jun. 2015. Disponível em: <https://cutt.ly/fhNlyq3>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede no Brasil (Art. 170, VII, VIII e IX, da Constituição), afora a previsão contida, prioritariamente, mas não apenas, nos Artigos 150, § 6º, 155, I, 155, § 2º, XII, “g”, e 165, § 6º, da Constituição, fica claro que a concessão de incentivos e benefícios fiscais pelos Estados não era alternativa desprezada pelo Constituinte, desde que respeitadas determinadas balizas. O fenômeno da guerra fiscal, entretanto, despreza os limites constitucionais e legais impostos pela Lei Complementar Nº 24/1975 e 101/2000 na outorga dessas vantagens tributárias, o que, de acordo com parcela da doutrina, decorreria do próprio federalismo<sup>66</sup> e dos desequilíbrios regionais, notadamente após a extinção da SUDAM, SUDENE e SUDECO:

O fato é que, apesar da proliferação dos convênios a partir de 1989, os Estados ficaram mais ousados e, devido à ausência de um programa de desenvolvimento, passaram a conceder isenções e benefícios fiscais à margem do que dispõe a LC 24/1975. [...]

A par disto, o desenvolvimento sempre crescente, sobretudo na região Sudeste, fez com que, não só os Estados das regiões Norte e Nordeste, como também os das regiões Centro-Oeste e Sul dessem início à concessão desvairada de benefícios e favores fiscais, no intuito de atrair empresas de grande porte para que viessem a se instalar em seus territórios.

Adicione-se a isso a total ausência de punição, quer para o Estado concessor, quer para o agente responsável pelas concessões, de forma que a guerra fiscal, que se configura como uma verdadeira concorrência desleal, passou a ser regra e não exceção.<sup>67</sup>

Quanto ao federalismo fiscal brasileiro, NASCIMENTO e NOBREGA referem que o Brasil “[...] possui um alto nível de desigualdade interfederativa além de um complexo sistema tributário, de forma que há consideráveis diferenças sociais e econômicas entre as diversas regiões brasileiras, além de diferentes potenciais arrecadatórios”.<sup>68</sup> Referida situação gera “nos entes menos desenvolvidos, e conseqüentemente menos atrativos, uma necessidade de usar de mecanismos fiscais para atrair investimentos e capital. Por outro lado, entes já desenvolvidos não querem perder tais atividades produtivas.”<sup>69</sup>

Acerca do uso de incentivos para reduzir desigualdades regionais, Pedro Adamy destaca “[...] a guerra fiscal é um exemplo pronto e acabado da forma como o direito

<sup>66</sup> “Importa antes, apesar das aparentes variações contínuas, compreender que há conceito de Federalismo, relativamente estável, do ponto de vista formal, feita abstração do conteúdo material das normas e competências. Mas difícil é a tarefa de buscar, em cada ordem jurídica, o Federalismo, sob o ângulo material (esse de acentuada variabilidade), ou seja, os pontos de equilíbrio e as competências, que, em extensão e quantidade, garantam suficiente autonomia e liberdade criadora aos entes federativos. Mas tanto a um conceito quanto a outro, somente se chega por meio de uma análise sistemática, jamais tópica ou restrita a certo aspecto isolado.” (DERZI, M. Federalismo, Liberdade e direitos fundamentais. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 4, 2018, p. 133).

<sup>67</sup> NASCIMENTO, T. L. D.; NOBREGA, B. M. Federalismo fiscal brasileiro e o ICMS: um problema de guerra fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 992/2018, [s.p.], Jun. 2018. Disponível em: <https://cutt.ly/8hNLRil>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>68</sup> *Ibid.*, s.p.

<sup>69</sup> *Ibid.*, s.p.

tributário pode ser instrumentalizado para o atingimento de finalidades distintas da arrecadação.”<sup>70</sup> Nesse sentido, Nascimento e Nobrega:

Esta competitividade acirrada na busca pelo capital privado é, em verdade, um ‘jogo de somar zeros’, onde mais “ganha” quem mais concede renúncia (de receita tributária), sendo esta a caracterização de uma verdadeira corrida ao fundo do poço, onde os mais prejudicados são aqueles que demandam a utilização da receita corrente como instrumento próprio para a implementação de políticas públicas redutoras de desigualdades.<sup>71</sup>

Ainda, Costa a concessão desordenada de incentivos gera uma política duvidosa e conflitiva. Duvidosa,

[...] porque sua eficiência não se afigura legitimada na literatura e na experiência de desenvolvimento econômico nacional, a despeito da falsa retórica elaborada por seus defensores - típicos representantes modernos das tradicionais oligarquias políticas regionais e locais -, eis aí mais um traço das disfunções do federalismo brasileiro. Conflitiva, porque passa ao largo da ideia-matriz de pacto, que permeia a noção teórica e pragmática de Federação, revelando-se muito mais íntima da instabilidade institucional e federativa.<sup>72</sup>

Somado à conjuntura referida acima e apesar de todos os estados terem concedido benefícios e incentivos fiscais sem atenção à Lei Complementar N° 24/1975, estes passaram a estabelecer normas locais com o intuito de impedir a apropriação do crédito de ICMS interestadual na aquisição de mercadorias de empresas situadas em outros estados que gozavam de alguma forma de benefício fiscal com amparo no Artigo 8° da mesma Lei Complementar, as quais, ao cabo, passaram a gozar da chancela do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário N° 628.075).

Considerado esse panorama, foram diversas as tentativas de regularização dos benefícios fiscais e financeiro-fiscais outorgados pelos entes da federação com o intuito de pôr fim ao conflito federativo, tais como a Resolução do Senado Federal de n. 13/2012, Medida Provisória n. 599/2012, Projeto de Resolução n. 01/2013, Projeto de Lei Complementar n. 238/2013 e Convênio ICMS 70/2014.

A última tentativa deu-se por meio do Projeto de Lei N° 130/2014 pelo Senado Federal, que se voltava, segundo os termos de sua autora, a “solucionar definitivamente e sem maiores delongas a problemática dos créditos tributários constituídos em

<sup>70</sup> ADAMY, P. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, H. (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, p. 309.

<sup>71</sup> NASCIMENTO, T. L. D.; NOBREGA, B. M. Federalismo fiscal brasileiro e o ICMS: um problema de guerra fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 992/2018, [s.p.], Jun. 2018. Disponível em: <https://cutt.ly/8hNLRiI>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>72</sup> COSTA, G. F. C. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na federação brasileira. *Doutrinas essenciais de direito tributário*, São Paulo, v. 5, Fev. 2011, [s.p.]. Disponível em: <https://cutt.ly/ghNLXSH>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

decorrência de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS [...], bem como convalidar aqueles atualmente em vigor.”<sup>73</sup>

Na Câmara dos Deputados, foi apresentado substitutivo ao projeto, lá recebendo o Número 54/2015, de cujo parecer de aprovação pela Comissão de Constituição e Justiça constou que “não se trata aqui da apreciação de uma proposição para ratificar inconstitucionalidades cometidas, mas sim de se buscar pôr fim a discussões em curso entre os Estados, lembrando que cabe à União regular, por lei complementar, não apenas normas gerais, mas também conflitos entre os Entes Federados.”<sup>74-75</sup>

A aprovação do referido Projeto de Lei resultou na Lei Complementar Nº 160/2017, que outorgou prazo de 180 (cento e oitenta) dias para que o CONFAZ editasse Convênio, voltado a regulamentar o modo pelo qual seriam operacionalizadas as disposições nela contidas.

O Convênio CONFAZ 190/2017, voltado a regulamentar a matéria, disciplinou a forma pela qual seriam reinstituídos os benefícios fiscais, as condições para remissão do crédito tributário e para o afastamento das sanções do Artigo 8º da Lei Complementar Nº 24/1975, estabelecendo os requisitos para tanto, os quais deveriam ser atendidos por cada um dos estados, mediante a publicação no diário oficial dos estados concessionários da relação com os atos normativos (gerais e abstratos), vigentes ou não, referentes aos benefícios fiscais outorgados sem prévio convênio do CONFAZ e o registro e depósito da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos (individuais e concretos) dos benefícios fiscais por meio do *site* do Portal Nacional da Transparência Tributária da Secretaria Executiva do CONFAZ, inclusive os próprios *atos normativos (Leis)*. Cabe registrar, que o Portal Nacional da Transparência previsto no Convênio CONFAZ Nº 190/2017, apesar de concebido originalmente como de acesso amplo e irrestrito pela população, teve restringido seu alcance apenas às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal para preservação do sigilo fiscal dos contribuintes.<sup>76</sup>

### 3.2. O descontrole dos incentivos

Consideradas as premissas desenvolvidas nos capítulos anteriores, já é possível vislumbrar que o uso da tributação para fins extrafiscais e, conseqüentemente, dos

<sup>73</sup> BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado 130*, Brasília, 16 Abr. 2014. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4211644&ts=1594031446963&disposition=inline>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>74</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania ao Projeto de Lei Complementar 54*, de 2015, Brasília, 23 Mai. 2017. Disponível em: <https://cutt.ly/LhNZNv6>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>75</sup> Embora se afirme que o projeto de Lei não se destinava a suprimir inconstitucionalidades, não deixa de ser paradoxal a reinstituição e remissão a parti da leitura do Artigo 155, § 12, “g”, da Constituição Federal.

<sup>76</sup> “Essa restrição retira o caráter de “transparência tributária” que se pretendeu criar a partir da LC 160/2017, já que os contribuintes, destinatários finais dos benefícios fiscais, não terão acesso aos atos concessivos das unidades da federação. O CONFAZ disponibiliza para consulta ao público em seu sítio eletrônico apenas o certificado de registro e depósito dos atos, mantendo na obscuridade os dados principais e impedindo que os contribuintes tenham ciência dos benefícios concedidos a seus concorrentes. [...] A publicidade desses benefícios é algo muito importante do ponto de vista concorrencial. Sendo um imposto que afeta diretamente o comércio, a concessão ou revogação de benefícios de ICMS impacta sobremaneira a capacidade de formação de preços e, conseqüentemente, a percepção dos lucros.” GUIMARÃES, S. C. S. *Lei Complementar 160/2017: uma nova batalha da guerra fiscal de ICMS. Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 2018, [s.p.], Nov./Dez. 2018. Disponível em: <https://cutt.ly/thNLPxk>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

incentivos fiscais de ICMS como forma de intervenção sobre o domínio econômico pela indução de comportamentos somente encontra arrimo no ordenamento jurídico se e na medida em que *i.* é respaldada em prévio convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ); *ii.* estipula as medidas de compensação, por meio de aumento de receita (Art. 14, LC 101/2001); e *iii.* é destinada a implementar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e os princípios da Ordem Econômica estribada no texto constitucional.

Além disso, Santo menciona que o controle de legalidade e constitucionalidade dos incentivos é condicionado a

requisitos que legitimem substancialmente o incentivo fiscal, dentre os quais: (i) o dever de indicar claramente os fundamentos e objetivos constitucionais que sirvam de suporte à benesse; (ii) o dever de expor as metas que se almejam com o incentivo, com delimitação temporal e quantitativa das expectativas; (iii) o dever de demonstrar que o incentivo e o melhor meio para atingir o fim pretendido; (iv) o dever de impor condições específicas a serem observadas pelos contribuintes agraciados, de modo a efetivamente se alcançar o fim pretendido; e (v) o dever de demonstrar periodicamente os resultados o incentivo.<sup>77</sup>

Com a superveniência da Lei Complementar. 160/2017, já respaldada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário N° 628.075, pelo rito dos recursos repetitivos (Artigos 1.036 do Código de Processo Civil), os incentivos fiscais concedidos sem o respaldo em prévio convênio unânime do CONFAZ foram reinstituídos por tempo limitado, remetidos os créditos tributários lançados contra contribuintes em razão da concessão irregular e afastadas as sanções previstas no Artigo 8° da LC 24/75, contanto que cumpridas todas as etapas previstas na referida Lei e regulamentadas pelo Convênio 190/2017 e alterações que lhe sobrevieram.

Ocorre que a publicidade dos atos normativos estaduais que concediam incentivos de ICMS sem prévio respaldo do CONFAZ, condição para a reinstituição e remissão referidas acima, deu novas luzes ao estudo da matéria, na medida em que foram compilados em Decretos publicados nos diários oficiais locais. A título ilustrativo, os

<sup>77</sup> SANTO, S. S. D. O controle dos incentivos fiscais à luz do direito e do dever de informação. *Direito Tributário em Questão: Revista da Função Escola Superior de Direito Tributário - FESDT*, Porto Alegre, p. 91-111, Jun. 2019, p. 97-98.

Estados da Bahia,<sup>78-79</sup> Distrito Federal,<sup>80</sup> Pará,<sup>81</sup> Rio Grande do Sul<sup>82-83</sup> e São Paulo,<sup>84-85</sup> com maior representatividade no Produto Interno Bruto Nacional em suas regiões no ano de 2017,<sup>86</sup> no qual foi publicada a Lei Complementar Nº 160, o rol de atos normativos totalizava 1240, sendo 754 vigentes e 486 não vigentes. Destaca-se, nesse comparativo, o Rio Grande do Sul concedeu 44% dos atos normativos concessores de benefícios irregulares; enquanto a Bahia, 29%.

ESTADO	PIB/2017	%PIB	REGIÃO	VIGENTES	NÃO VIGENTES	TOTAL
Bahia	268661	4,080935467	NE	225	134	359
Distrito Federal	244683	3,71671189	CO	20	7	27
Pará	155195	2,357397538	N	111	89	200
Rio Grande do Sul	423151	6,427624121	S	309	237	546
São Paulo	2119854	32,20038403	SE	89	19	108
<b>TOTAL</b>		<b>48,78305305</b>		<b>754</b>	<b>486</b>	<b>1.240</b>

Referidos números servem de indicativo de que algo realmente não vai bem. Porém, necessário adotar cautelas para evitar conclusões precipitadas. Isso, porque alguns os Estados promoveram a divisão dos “itens” do rol de atos normativos em “subitens”, o que pode acarretar em distorções. Outrossim, cada ato normativo pode contemplar inúmeros incentivos no interior de uma mesma política fiscal.<sup>87</sup>

Não obstante as cautelas necessárias na análise quantitativa dos incentivos irregulares, é possível extrair algumas conclusões provisórias, cuja confirmação refoge

<sup>78</sup> BAHIA. *Decreto 18.270*, Salvador, 16 mar. 2018. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2018\\_18270.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22;](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2018_18270.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22;) Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>79</sup> BAHIA. *Decreto 18.617*, Salvador, 11 Out. 2018. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2018\\_18617.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2018_18617.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22). Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>80</sup> DISTRITO FEDERAL. *Portaria SEFAZ 71*, Brasília, p. 15, Mar. 2018. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=71&txtAno=2018&txtTipo=7&txtParte=..>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>81</sup> PARÁ. *Decreto 2014*, Belém, 21 Mar. 2018. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018\\_02014.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018_02014.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>82</sup> RIO GRANDE DO SUL. *Decreto 53.898*, Porto Alegre, 29 Jan. 2018. Disponível em: [http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053898%20anexo\\_28844.pdf](http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053898%20anexo_28844.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020. Alterado pelos Decretos n. 53.951/2018; 53.953/2018; 53.964/2018; 53.971/2018; 54.366/2018; Nº 54.737/2019.

<sup>83</sup> RIO GRANDE DO SUL. *Decreto 53.912*, Porto Alegre, 07 Fev. 2018. Disponível em: [legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053.912%20alteração%20Dec%2054.736-2019\\_93496.pdf](http://legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053.912%20alteração%20Dec%2054.736-2019_93496.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020. Alterado pelos Decretos n. 54.170/2018; 54.184/2018; 54.233/2018; 54.246/2018; 54.303/2018; 54.737/2019.

<sup>84</sup> SÃO PAULO. *Decreto 63.320*, São Paulo, 28 Mar. 2018. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec63320.aspx>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>85</sup> SÃO PAULO. *Decreto 64.013*, São Paulo, 27 Dez. 2018. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec64013.aspx>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>86</sup> IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Produto interno bruto*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

<sup>87</sup> A título de exemplo, o item 1 do rol de benefícios fiscais vigentes do Estado do Rio Grande do Sul é, genericamente, o regulamento do ICMS (Decreto Estadual Nº. 37.699/87). Destaque-se que o Artigo 9º do Livro I do Capítulo, que estipula apenas as hipóteses de isenção, contém 209 incisos, e o Art. 10, com o mesmo propósito, contém outras 13, o que evidencia o descontrolo.

aos limites do presente estudo. A primeira delas é de que a política de incentivo dos Estados, mormente naqueles que publicaram um número maior de atos normativos, aparenta não possuir uma diretriz clara. A segunda, é de que os incentivos, concedidos em profusão, provavelmente não possuem instrumento de fiscalização eficazes. A terceira, é de que, se tantos segmentos são incentivados, o Estado será obrigado a buscar outras fontes de receita, do contrário restando impossibilitado de cumprir com suas funções mais essenciais. A quarta é de que os limites constitucionais e legais à concessão de incentivos eram desprezados em dimensão inclusive superior àquela estimada. A quinta, é de que o sigilo, apesar de mitigado, permanece sendo a regra, na medida em que o acesso ao Portal Nacional de Transparência permanece sendo visualizável apenas às administrações fazendárias.

Apesar de concordarmos que o descontrole grassa também “em função da ausência de informação acerca das benesses”<sup>88</sup> entendemos que, em relação ao ICMS, os motivos que determinaram esse panorama não se limitam a esse, consoante escorço histórico descrito no capítulo anterior. Ademais, a concessão desordenada de incentivos aparenta aproximar-se dos riscos que a instrumentalização exacerbada do tributo pode ensejar, na medida em que se supervaloriza a capacidade deste em alcançar os fins almejados (desprezando, por exemplo, outros instrumentos alternativos, como investimentos em logística, em capacitação profissional ou em tecnologia), erode garantias fundamentais, pois distorce a isonomia, a capacidade contributiva e a livre concorrência, gera incerteza diante do emaranhado de incentivos e aparenta espelhar, em parte, na outorga de privilégios a grupos de pressão organizados.<sup>89</sup>

Ademais, referida política corrói o federalismo e desmantela a arrecadação tributária dos estados, na medida em que estimula aqueles que não pretendiam concedê-los a outorgarem benefícios e incentivos similares com o intuito de assegurar a atração de investimentos para a sua região.<sup>90</sup> Com base nessas premissas, é possível vislumbrar que os incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais de ICMS, apesar de instrumentos legítimos de intervenção sobre o domínio econômico mediante a função de incentivo,<sup>91</sup> acabam por, de uma só vez, distanciando-se dos objetivos fundamentais e dos princípios da ordem econômica e afrontando os limites constitucionalmente previstos para a sua concessão.

A partir da edição da Lei Complementar Nº 160/2017, é imperativo que os agentes políticos se empenhem em superar o conflito federativo-fiscal mediante o exercício da vontade de constituição<sup>92</sup> e do prudente positivismo,<sup>93</sup> aprimorando os instrumentos de transparência<sup>94</sup> e de fiscalização, a fim de resguardar que a renúncia de receita e

---

<sup>88</sup> SANTO, S. S. D. O controle dos incentivos fiscais à luz do direito e do dever de informação. *Direito Tributário em Questão: Revista da Função Escola Superior de Direito Tributário - FESDT*, Porto Alegre, p. 100, Jun. 2019.

<sup>89</sup> ADAMY, P. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, H. (org.). *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, 2012.

<sup>90</sup> NASCIMENTO, T. L. D.; NOBREGA, B. M. Federalismo fiscal brasileiro e o ICMS: um problema de guerra fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 992/2018, Jun. 2018, [s.p.]. Disponível em: <https://cutt.ly/8hNLRiI>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

<sup>91</sup> NUSDEO, F. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 199.

<sup>92</sup> HESSE, K. *A força normativa da constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

<sup>93</sup> GRAU, E. R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 171.

<sup>94</sup> SANTO, S. S. D. O controle dos incentivos fiscais à luz do direito e do dever de informação. *Direito tributário em questão*:

as subvenções sejam concedidas de acordo com as condicionantes constitucionais e direcionadas aos objetivos fundamentais e aos princípios da ordem econômica previstos constitucionalmente, sem desprezar, ainda, princípios fundantes do sistema tributário nacional, como a isonomia, a capacidade contributiva e a livre concorrência.

#### 4. CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou demonstrar que os incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro fiscais são instrumentos legítimos de intervenção sobre o domínio econômico por meio de normas que se destinem a induzir os agentes na busca da efetivação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e dos princípios da ordem econômica. Referidos incentivos corroboram a instrumentalidade dos tributos (e de sua exoneração) no paradigma das finanças públicas funcionais.

Considerada a forma federativa de estado e as desigualdades regionais, foi instaurada verdadeira competição entre as unidades federadas na busca de investimentos, o que, em grande parte das vezes, redundou na outorga de incentivos fiscais de ICMS sem o devido atendimento às condições formais e materiais previstas na Constituição e na legislação de regência, o que implica na dilapidação da arrecadação dos estados. A superveniência da Lei Complementar Nº 160/2017, regulamentada pelo Convênio Nº 190/2017 do CONFAZ, buscou resolver o conflito federativo, mediante o regramento de ritual necessário à reinstauração de benefícios, remissão de créditos tributários e afastamento das sanções previstas no Art. 8º da Lei Complementar Nº 24/75. Dentre as condições, os estados estariam obrigados a publicar os atos normativos no diário oficial local e depositar os atos concessivos junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, que os publicaria no Portal Nacional da Transparência, cujo acesso, todavia, foi restringido apenas aos agentes das Secretarias das Fazendas locais.

Nesse panorama, foram analisados, de forma quantitativa, os atos normativos das unidades que lideravam a participação no PIB nacional em sua respectiva região no ano da publicação da mencionada lei complementar (Bahia, Distrito Federal, São Paulo, Rio Grande do Sul e Pará), dos quais, para os limites da presente pesquisa, foi possível extrair as seguintes conclusões provisórias: *i.* a política de incentivo dos Estados, mormente naqueles que publicaram um número maior de atos normativos, aparenta não possuir uma diretriz clara; *ii.* os incentivos, concedidos em profusão, provavelmente não possuem instrumento de fiscalização eficazes; *iii.* se tanto segmentos são incentivados, o Estado será obrigado a buscar outras fontes de receita, do contrário restando impossibilitado de cumprir com suas funções mais essenciais; *iv.* os limites constitucionais e legais à concessão de incentivos eram desprezados em dimensão inclusive superior àquela estimada, em afronta ao federalismo fiscal brasileiro; *v.* o sigilo, apesar de mitigado, permanece sendo a regra, na medida em que o acesso ao Portal Nacional de Transparência continua sendo visualizável apenas às administrações fazendárias.

Ademais, as conclusões provisórias declinadas acima indicam, ao encontro da doutrina de Pedro Adamy, que os riscos à excessiva instrumentalização tributária aparentam concretizar-se na prática, vez que se superestima o tributo (ou sua desoneração) como meio apto a alcançar os fins almejados, erodem-se princípios fundamentais do sistema tributário nacional, gera-se incerteza e privilegiam-se determinados grupos de pressão organizados, em detrimento de outros com maior ou menor relevância e da população em geral.

## 5. REFERÊNCIAS

ADAMY, P. Instrumentalização do direito tributário. In: (ORG.), H. Á. *Fundamentos do direito tributário*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires e São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-329.

ÁVILA, H. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. (Kindle). São Paulo: Saraiva, 2012.

BAHIA. *Decreto 18.270*, Salvador, 16 mar. 2018. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2018\\_18270.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2018_18270.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22;); Acesso em: 20 Dez. 2020.

\_\_\_\_\_. *Decreto 18.617*, Salvador, 11 Out. 2018. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2018\\_18617.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2018_18617.pdf#search=%22Conv%C3%AAnio%20ICMS%20190%22). Acesso em: 20 Dez. 2020.

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

BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERCOVICI, G. Comentários à Constituição Federal de 1988. In: BONAVIDES, P.; MIRANDA, J.; AGRA, W. D. M. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 1934.

BORGES, J. S. M. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Presidência da República. *Mensagem de Veto Nº 869*, Brasília, Set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/Mensagem\\_Veto\\_anterior\\_98/Vep869-LCP87-96.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto_anterior_98/Vep869-LCP87-96.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei do Senado 130*, Brasília, 16 Abr. 2014. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4211644&ts=1594031446963&disposition=inline>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

---

---

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania ao Projeto de Lei Complementar 54*, de 2015, Brasília, 23 Mai. 2017. Disponível em: <https://cutt.ly/LhNZNV6>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

CAMARGO, R. A. L. *Fundamentos constitucionais da política econômica*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2016.

CAMARGO, R. A. L. *Política econômica, ordenamento jurídico e sistema econômico: a sobrevivência do estado de direito na economia atual*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2019.

COMPARATO, F. K. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

COSTA, G. F. C. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a "guerra fiscal" na federação brasileira. *Doutrinas essenciais de direito tributário*, São Paulo, v. 5, Fev. 2011, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/ghNLXSH>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

COSTA, R. H. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, M. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 4, p. 119-157, 2018.

DISTRITO FEDERAL. *Portaria SEFAZ 71*, Brasília, p. 15, Mar. 2018. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=71&txtAno=2018&txtTipo=7&txtParte=..> Acesso em: 20 Dez. 2020.

ELALI, A. D. S. D.; ZARANZA, E. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, Nov./Dez. 2006, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/FhNLDE1>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

FERNANDES, A. E. D. S.; WANDERLEI, N. L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, 37, p. 5-20, Out./Dez. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

GRAU, E. R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUIMARÃES, S. C. S. Lei Complementar 160/2017: uma nova batalha da guerra fiscal de ICMS. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 2018, Nov./Dez. 2018, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/thNLPxk>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

---

HESSE, K. *A força normativa da constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Produto interno bruto*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

LASSALLE, F. *A essência da constituição*. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MESQUITA, C. J. W. D. Um novo enfoque sobre a guerra fiscal no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 104/2012, Mai./Jun. 2012, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/RhNLIse>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

NASCIMENTO, T. L. D.; NOBREGA, B. M. Federalismo fiscal brasileiro e o ICMS: um problema de guerra fiscal. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 992/2018, Jun. 2018, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/8hNLRiI>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

NEUMARK, F. *Principios de la imposicion*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de Ministerio de Economia y Hacienda, 1994.

NUSDEO, F. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PARÁ. *Decreto 2014*, Belém, 21 Mar. 2018. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018\\_02014.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018_02014.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

PAULA, M. A. B. D. Algumas notas sobre o paradigma clássico e o paradigma keynesiano: as mudanças relacionadas à neutralidade econômica do estado, ao equilíbrio orçamental e à certeza da tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 71/2006, Nov./Dez. 2006, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/1hNLnAd>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. *Decreto 53.898*, Porto Alegre, 29 Jan. 2018. Disponível em: [http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053898%20anexo\\_28844.pdf](http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053898%20anexo_28844.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

\_\_\_\_\_. *Decreto 53.912*, Porto Alegre, 07 Fev. 2018. Disponível em: [http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053.912%20alteração%20Dec%2054.736-2019\\_93496.pdf](http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/plFiles/Decreto%2053.912%20alteração%20Dec%2054.736-2019_93496.pdf). Acesso em: 20 Dez. 2020.

SANTO, S. S. D. O controle dos incentivos fiscais à luz do direito e do dever de informação. *Direito Tributário em Questão: Revista da Função Escola Superior de Direito Tributário - FESDT*, Porto Alegre, p. 91-111, Jun. 2019.

SANTOS, V. O. D. A extrafiscalidade como instrumento de redução das desigualdades regionais. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo,

---

---

v. 23/2020, Mar./Abr. 2020, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/BhNLIYU>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

SÃO PAULO. *Decreto 63.320*, São Paulo, 28 Mar. 2018. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec63320.aspx>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

\_\_\_\_\_. *Decreto 64.013*, São Paulo, 27 Dez. 2018. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec64013.aspx>. Acesso em: 20 Dez. 2020.

SCHOEURI, L. E. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, J. A. D. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, W. P. A. D. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TAVARES, A. R. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

VARGA, C. A. Guerra fiscal - Ausência de coordenação política pública tributária nacional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122/2015, Mai./Jun. 2015, Não paginado. Disponível em: <https://cutt.ly/fhNLYq3>. Acesso em: 22 Dez. 2020.

---

