

REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

SUMÁRIO

HUGO DE BRITO MACHADO (COORDENADOR)

ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA • ÁLISON JOSÉ MAIA MELO
EDUARDO DE MORAES SABBAG • ELMO QUEIROZ • FERNANDO A. M. CANHADAS
FERNANDO FACURY SCAFF • GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO
HUGO DE BRITO MACHADO • HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO
JOSÉ ALBERTO RÔLA • JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA • LEONARDO VARELLA GIANNETTI
LUIZ CARLOS MARQUES SIMÕES • MARCIANO SEABRA DE GODOI
MÁRCIO SEVERO MARQUES • MARY ELBE GOMES QUEIROZ
MATTEUS VIANA NETO • NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA
RAFAEL MARCÍLIO XEREZ • REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR.
ROGÉRIO LIMA • SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

 **MALHEIROS
EDITORES**

 **ICET** INSTITUTO
CEARENSE
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

MARCIANO SEABRA DE GODOI

LEONARDO VARELLA GIANNETTI

1. O que são incentivos fiscais

1.1 Incentivos fiscais, benefícios fiscais, alívios fiscais, são todas expressões sinônimas?

1.2 A redução de base de cálculo é uma isenção parcial? A lei pode conceder isenção parcial? Seria adequado falar de isenção parcial?

1.3 A isenção é um incentivo fiscal? E a alíquota zero? A imunidade? A redução da base de cálculo? São incentivos ou possíveis meios para concedê-los?

1.4 Uma redução do ônus tributário decorrente da ausência de capacidade contributiva, como o limite de isenção estabelecido para imóveis residenciais de pequeno valor, por exemplo, é um incentivo fiscal? E a redução estabelecida em função de algum mal sofrido pelo contribuinte, como uma doença?

1.5 Há diferença entre incentivos fiscais e incentivos financeiros?

As respostas que formularemos às questões acima partem de uma visão *jurídico-positiva* dos temas propostos. A indagação “incentivos fiscais, benefícios fiscais, alívios fiscais, são todas expressões sinônimas?”, por exemplo, pode ser respondida de modos muito diferentes, conforme sejam adotados determinados marcos teóricos da ciência econômica ou da ciência das finanças. Como a presente obra consiste

num estudo coletivo sobre o *regime jurídico* dos incentivos fiscais, julgamos que seu marco teórico apropriado deve ser o do direito positivo brasileiro, tal como interpretado e compreendido pela doutrina e pela jurisprudência.

Sendo assim, diremos que determinadas expressões são sinônimas caso designem realidades normativas para as quais vigore um mesmo regime jurídico. E diremos que determinadas expressões não são sinônimas caso designem realidades normativas para as quais não vigore o mesmo regime jurídico.

Começemos pela análise das três expressões mencionadas acima – incentivos fiscais, benefícios fiscais e alívios fiscais. Do ponto de vista da ciência das finanças, poder-se-ia dizer que *incentivos fiscais* remetem à ideia de desonerações que visam provocar determinado comportamento nos contribuintes (de fato ou de direito), enquanto *benefícios* e *alívios fiscais* remetem à ideia de desonerações ou minorações da carga tributária não necessariamente voltadas a influenciar o comportamento dos contribuintes.

Seguindo essa senda, poder-se-ia dizer que a redução a zero da alíquota do IPI relativa aos automóveis operada pelo Poder Executivo federal após a crise financeira mundial de 2008 é exemplo de *incentivo fiscal*, enquanto a isenção do imposto sobre a renda relativo aos rendimentos de aposentadoria recebidos por portadores de doença grave é exemplo de *alívio* ou *benefício fiscal*. No segundo caso, a desoneração não se destina a provocar qualquer mudança de comportamento nos contribuintes.

Contudo, do ponto de vista do regime jurídico aplicável, em muitas situações haverá equivalência total entre incentivos, benefícios e alívios fiscais. Vejamos, por exemplo, o conteúdo do art. 150, § 6º, da Constituição.

• *Incentivos, benefícios e alívios fiscais à luz do art. 150, § 6º, da Constituição*

A vedação de exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (legalidade especificamente *tributária*) não é uma novidade da Constituição de 1988 (art. 150, I). Essa norma já constava expressamente da redação original da Carta de 1967 (arts. 20, I, e 150, § 29) e de sua redação modificada pela Emenda Constitucional 1/1969 (arts. 19, I, e

153, § 29). Também nos textos constitucionais anteriores a legalidade tributária figurava expressamente.¹

Mas a norma do art. 150, § 6º, da Constituição de 1988 representou uma novidade para o direito constitucional tributário. Em sua redação original, o dispositivo determinava que “qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”. Em 1993, a vedação foi ampliada, e o dispositivo passou a dispor que

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”.

Aliomar Baleeiro já mencionava a existência de limitações que se endereçam ao *poder de não tributar*,² e esse dispositivo do art. 150, § 6º, se insere nessa linha de vedações, do mesmo modo que o previsto no art. 151, III, da Constituição, que veda à União instituir isenções de tributos de competência de outros entes federativos.

O objetivo do art. 150, § 6º, é duplo: por um lado, ao deixar expresso que a reserva de lei formal também se aplica ao exercício do poder de não tributar em suas mais diversas formas e modalidades, impede que o legislador delegue à discricionariedade do Poder Executivo a tarefa de conceder desonerações tributárias. Não cabe aqui ao intérprete distinguir entre desonerações que configurem incentivo, benefício ou alívio. Toda e qualquer desoneração deve ser determinada por lei em sentido formal, a não ser que outra norma específica da Constituição determine uma hipótese de exceção (como a norma que permite ao Executivo Federal alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros, do IOF e do IPI – art. 153, § 1º, da Constituição).

Por outro lado, o art. 150, § 6º, impede que o legislador insira normas de exoneração tributária (sejam de que tipo forem) em leis

1. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, pp. 81-84.
2. Idem, *ibidem*, p. 3.

que tratam de outros temas. O ex-ministro do STF Nelson Jobim, que foi também deputado federal constituinte, observou que a norma do art. 150, § 6º, visou combater o hábito do parlamento brasileiro de “introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou isenção, que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha”.³

A literalidade do dispositivo indica a necessidade de a desoneração tributária ser veiculada por lei específica, que regule *exclusivamente* o tema da desoneração ou do imposto abrangido pela mesma. A jurisprudência do STF, contudo, flexibilizou consideravelmente essa exigência. Segundo seu entendimento, que se desvia da literalidade do texto constitucional, não é necessário que a lei regule exclusivamente a desoneração tributária; basta que o tema da desoneração tributária se ache “inter-relacionado ao objetivo da lei” para que se considere “atendido o requisito da especificidade”.⁴ Num precedente recente, o STF voltou a decidir que o dispositivo constitucional não exige que a matéria da desoneração seja o assunto exclusivo de uma lei, bastando que exista alguma pertinência entre a desoneração e o tema da lei, e que a desoneração não tenha sido camuflada no texto legal, passando despercebida durante os debates parlamentares.⁵

Em conclusão, para fins de aplicação do art. 150, § 6º, da Constituição, consideramos que são todas sinônimas as expressões *incentivos fiscais*, *benefícios fiscais* e *alívios fiscais*.

- *Sinonímia entre incentivos, benefícios e alívios fiscais à luz dos arts. 155, § 2º, XII, “g”, e 156, § 3º, III, da Constituição, bem como à luz do art. 88, II, do ADCT*

Algumas normas da Constituição de 1988 foram elaboradas de modo a deixar muito clara a sinonímia (no sentido de equiparação de regimes jurídicos) entre incentivos, benefícios e alívios fiscais. Tal é o caso da norma que determina que a lei complementar regule a forma como as desonerações do ICMS serão concedidas e revogadas (art. 155, § 2º, XII, “g”); e da norma que dispõe do mesmo modo em relação ao ISSQN (art. 156, § 3º, III).

3. ADI 155, DJ de 8.9.2000, fl. 130.

4. ADI 1.376-9, DJ de 31.8.2001, voto do Ministro Ilmar Galvão, fl. 180.

5. ADI 4.033, DJ de 7.2.2011, fl. 12-13.

Referida sinonímia fica ainda mais marcada no texto do art. 88, II, do ADCT. Após fixar em 2% a alíquota mínima do ISSQN, o constituinte determinou que esse imposto “não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima” do imposto.

• *A caracterização da isenção como incentivo ou benefício fiscal. O problema da isenção parcial*

Há dois modos básicos de conceituar a isenção.⁶ De acordo com a visão tradicional, a isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. De acordo com essa visão, a isenção não impede a ocorrência do fato gerador, dá-se simplesmente a exclusão do crédito tributário por força da incidência de norma legal. Essa é a visão de autores como Rubens Gomes de Sousa⁷ e Amílcar de Araújo Falcão,⁸ tendo sido também adotada pelo Código Tributário Nacional, que situa a isenção entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário (arts. 175 a 179).

A visão da franca maioria da doutrina brasileira é distinta. Segundo ela, resulta da isenção uma situação em que determinado fato ou situação deixa de ser considerado, por força de comando legal, hipótese tributável, não havendo assim nem ocorrência de fato gerador, nem nascimento da obrigação tributária. Essa é, com algumas variações entre os autores, a visão de Souto Maior Borges,⁹ Paulo de Barros Carvalho¹⁰ e Sacha Calmon Navarro Coêlho.¹¹

Tanto numa quanto noutra concepção, a isenção consiste numa desoneração tributária, e pode, portanto, ser considerada, *grosso modo*, um incentivo, benefício ou alívio fiscal. Contudo, a adoção de uma

6. Sobre o tema, vide a resenha de Misabel Derzi em suas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, fazendo um paralelo entre a teoria da isenção tributária e a teoria do tipo penal (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., pp. 1.346-1.354).

7. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, edição póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97.

8. Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 65.

9. José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, São Paulo, Sugestões Literárias, 1969.

10. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, pp. 516-533.

11. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2007, pp. 177-188.

visão ou de outra traz consequências bem distintas no que toca ao regime jurídico aplicável à anterioridade tributária na hipótese de revogação da isenção. Caso se aceite a visão tradicional adotada no Código Tributário Nacional, a revogação da isenção não equivalerá à instituição de um tributo que antes não incidia, não se aplicando ao caso a regra constitucional da anterioridade tributária,¹² tal como decidido pelo STF em diversas ocasiões.¹³ Caso se adote a visão oposta, segundo a qual a isenção afeta o âmbito de aplicação da norma de incidência tributária, então a revogação da isenção terá de se submeter à regra constitucional da anterioridade.¹⁴

A ideia da isenção parcial somente faz sentido para a corrente doutrinária que vê na isenção uma dispensa legal do pagamento devido: se a dispensa é parcial, tem-se então a hipótese de *isenção parcial*. A redução legal da base de cálculo do tributo é equiparada pela doutrina tradicional à figura da isenção parcial. Baleeiro chamava de *isenção parcial* até mesmo a hipótese de redução de alíquota: “A isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade administrativa excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. (...) Outras vezes, a lei estatui reduções da alíquota para certos casos. Aí, existe isenção parcial”.¹⁵

Caso se considere que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária, então não tem sentido a expressão *isenção parcial*. Nas palavras de Sacha Calmon, “a isenção ou é total ou não é”.¹⁶

12. Segundo essa visão, a norma do art. 104, III, do CTN (que determina que a extinção ou redução da isenção somente entre em vigor no primeiro dia do exercício seguinte) não decorre da regra constitucional da anterioridade, e por isso se aplica tão somente aos impostos ali mencionados, sobre a renda e sobre o patrimônio. Para a visão contrária, a norma do art. 104, III, do CTN é simples decorrência da anterioridade tributária prevista na Constituição, devendo aplicar-se a todos os tributos sujeitos constitucionalmente à anterioridade, e não somente aos impostos sobre o patrimônio e à renda.

13. Vide o RE 97.455 (2ª Turma, rel. Moreira Alves, DJ de 10.12.1982), a Súmula 615/1984 (“O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção de ICM”) e, após a Constituição de 1988, o RE 204.062 (2ª Turma, rel. Carlos Velloso, DJ de 19.12.1996).

14. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, pp. 619-623.

15. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 1.340.

16. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 196.

A adoção de uma ou outra posição a respeito do fenômeno da *isenção parcial* tem uma importante consequência prática quanto ao ICMS. A Constituição de 1988 dispõe que a isenção do ICMS numa determinada operação não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, e provoca a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2º, II). Caso se considere que a redução da base de cálculo numa determinada operação configura isenção parcial, o legislador está autorizado a exigir o estorno parcial dos créditos relativos às operações anteriores, na linha do que decidiu o STF no RE 174.478.¹⁷

• Isenção e alíquota zero

Nos impostos em que a Constituição autoriza o Executivo a, dentro de determinados limites e sob determinadas condições postas em lei, alterar alíquotas por decreto, é muito comum a figura da alíquota zero. É o caso do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação de produtos estrangeiros.

Misabel Derzi defende que “alíquota zero é o mesmo que isenção”, e, por conseguinte, “aplicam-se à revogação da alíquota zero os princípios da legalidade e da anterioridade, inerentes à isenção”.¹⁸ Discordamos de tal afirmativa por razões nem tanto teóricas (teorias formais sobre a norma tributária), mas sim constitucionais. Ora, se a própria Constituição prevê um regime em que o Executivo pode variar por decreto as alíquotas do imposto, e se a faixa de variação estabelecida pelo Legislativo se inicia com a alíquota zero, parece-nos claro que tal regime é bem distinto do regime da isenção, que se vincula muito mais rigidamente à lei em sentido formal.

Basta mirar a legislação do imposto sobre produtos industrializados para perceber a distinção. Há muito mais produtos com alíquota zero do que produtos isentos. E a razão é simples. No caso de produtos isentos, o legislador decretou uma desoneração de caráter permanente e duradouro; para que o produto volte a ser tributado, é necessário que o próprio legislador assim disponha, devendo ser percorrido o trâmite complexo e demorado do processo legislativo. Já para a miríade

17. Pleno, rel. p/ o acórdão Cezar Peluso, DJ de 30.9.2005.

18. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 1.354.

de produtos com alíquota zero, trata-se de desoneração relativa a uma política conjuntural do Executivo, que pode passar a tributar o produto sem ter que percorrer o longo *iter* do processo legislativo. No caso do IOF e do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, o aumento da alíquota tampouco se sujeita à regra da anterioridade (art. 150, § 1º, da Constituição).

Quanto à jurisprudência sobre o tema, o STF sempre reconheceu a distinção de regime jurídico entre isenção e alíquota zero.¹⁹ O STF teve muitas vezes que adentrar o tema, visto que é comum encontrarem-se normas segundo as quais a isenção do imposto de importação de produtos estrangeiros provoca também a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias. Em casos como esse, o STF entendeu que “o fato de uma norma das tarifas de alfândega indicar alíquota zero para certas mercadorias não significa, de modo nenhum, que se achem elas isentas do imposto de importação”.²⁰

• Imunidade como incentivo fiscal?

Parece-nos que a imunidade não pode ser juridicamente caracterizada como *incentivo fiscal*, dado que, como é cediço, supõe ausência de competência para tributar determinada conduta ou determinada pessoa.²¹ Ora, se não há sequer competência tributária, não há falar em *incentivo fiscal* no sentido em que vimos empregando essa expressão no presente estudo.

• Isenções técnicas e isenções próprias

O item 1.4 acima indaga se “uma redução do ônus tributário decorrente da ausência de capacidade contributiva, como o limite de isenção estabelecido para imóveis residenciais de pequeno valor, por exemplo, é um incentivo fiscal”.

A lógica subjacente à pergunta é a seguinte: se os impostos têm por critério básico de incidência e repartição a capacidade contributiva,

19. Vide, por exemplo, o RE 73.986 (2ª Turma, rel. Bilac Pinto, DJ de 17.8.1972).

20. RE 82.573, 1ª Turma, rel. Antonio Neder, DJ de 24.5.1977.

21. Nas palavras de Misabel Derzi, “a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário” (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 115).

as desonerações que favorecem situações que indicam pouca ou nenhuma capacidade contributiva devem, mesmo assim, ser consideradas *autênticas* desonerações? As isenções que tomam por critério a capacidade contributiva, ou melhor, a ausência de capacidade contributiva, são chamadas pela doutrina alemã de *isenções técnicas*. Na explicação de Schoueri, “nesse caso, a isenção nada mais serve que para formar bases de cálculo comparáveis. Tem-se, em verdade, não obstante a técnica da isenção, mero contorno da incidência”.²² O exemplo dado por Schoueri para as isenções técnicas é o da isenção do IPTU para imóveis residenciais de pequenas dimensões, ocupado por família que não possua outro imóvel, exemplo bastante similar ao utilizado na pergunta acima.

Diferentes das *isenções técnicas* seriam as *isenções próprias*, ou seja, desonerações fundadas em outro critério que não o da capacidade contributiva. Nessa categoria entrariam, por exemplo, as isenções de cunho extrafiscal, como as voltadas à defesa do meio ambiente (art. 170, VI, da Constituição), em que o critério de diferenciação não é a menor capacidade econômica, e sim o maior potencial poluidor de determinado produto ou atividade.

Consideramos que essa distinção entre isenções técnicas e isenções próprias tem o seu valor, principalmente para efeito de orientar as escolhas político-econômicas do legislador no processo legislativo, e para efeito de orientar o intérprete/aplicador na interpretação das normas isencionais. Contudo, como a classificação não foi adotada pelo direito positivo brasileiro, não nos parece que a mesma possa servir para excluir da categoria jurídica das isenções as hipóteses de isenções técnicas. Até porque haverá muitos casos em que será discutível e duvidoso se a isenção de fato foi ou não concedida com base no critério da capacidade contributiva, como a isenção do imposto sobre a renda em relação aos rendimentos de aposentadoria ou de pessoas portadoras de doenças graves.

Portanto, não importa que o legislador tenha sido motivado aparentemente pela capacidade contributiva: sempre que a lei definir uma hipótese de incidência tributária ampla e paralelamente identificar situações que recortam negativamente esse campo de incidência, ter-se-

22. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, cit., p. 232.

-á a figura jurídica da isenção, pelo menos segundo a concepção mais moderna de isenção, já que para a concepção tradicional (adotada pelo CTN e pelo STF, como visto acima) a isenção nada tem a ver com o recorte do âmbito de incidência do tributo.

• Incentivos fiscais e financeiros

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), compreende-se como *renúncia de receita* toda concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, tais como “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” (art. 14, § 1º, da LC 101/2000).

Sendo assim, pode-se dizer que o conceito amplo de *incentivos fiscais* corresponde ao que a Lei de Responsabilidade Fiscal denomina *renúncia de receita*. Vale lembrar que essa Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a concessão ou ampliação de renúncia de receita seja “acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”. Além disso, a renúncia deve atender à Lei de Diretrizes Orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: a) a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetará as metas de resultados fiscais; b) a renúncia foi acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receitas tributárias (elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo).

A expressão *incentivos financeiros* costuma ser utilizada para designar o que a Lei de Responsabilidade Fiscal designa “destinação de recursos públicos para o setor privado” (arts. 26 a 28).²³ Se, por exemplo, para atrair a instalação de uma fábrica em seu território, um Estado doa a uma empresa determinado terreno, ou a essa empresa concede empréstimo ou financiamento, tem-se um *incentivo financeiro*, viabilizado pelo lado da *despesa pública*.

23. Vide Matheus Carneiro Assunção, “Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros”, *Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional*, n. 1, pp. 99-121, 2011.

2. Limites formais à concessão de incentivos fiscais

2.1 *Todo incentivo fiscal deve ser concedido por lei do ente tributante competente para a instituição do tributo correspondente? Qual a natureza de disposições como as que constam do art. 155, § 2º, XII, “e”, e do art. 156, § 3º, II, da CF/1988? São imunidades? Excepcionais hipóteses em que se faz possível a concessão de isenções heterônomas?*

O art. 150, § 6º, da Constituição Federal é categórico quanto à necessidade de edição de lei específica para fins de criação de qualquer tipo de incentivos fiscais (isenção, subsídio, crédito presumido, redução de base de cálculo), anistia e remissão, ressalvando-se, no caso do ICMS, a adicional necessidade prévia de edição de convênio aprovado pelo CONFAZ.

A redação atual do dispositivo foi dada pela EC 3/1993, pois o texto anterior se limitava apenas à anistia e à remissão, além de ainda distinguir entre “matéria tributária ou previdenciária”. O alcance limitado do texto podia induzir ao entendimento equivocado de que outras formas de exoneração tributária poderiam ser criadas por decretos ou atos do Executivo. A Emenda, assim, aperfeiçoou a redação do texto e estendeu o princípio da legalidade específica às outras formas de benefícios fiscais.

Cabe à lei estabelecer as bases jurídicas do incentivo fiscal (o tipo, quem possui o direito ou poderá usufruí-lo, forma de cálculo etc.), não podendo a lei delegar ao Executivo tal tarefa. Em vários precedentes do STF, decidiu-se corretamente que a autorização existente na lei estadual para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento”, configurava delegação (inconstitucional) ao chefe do Poder Executivo.²⁴

No caso do ICMS, é ainda necessária a existência de prévios convênios interestaduais. Sua ausência, caracterizadora das chamadas “guerras fiscais”, tem levado o STF a insistentemente declarar a inconstitucionalidade de leis e decretos estaduais, mesmo que editados como

24. ADI 3.462, rel. Min. Cármen Lúcia, DJE de 15.2.2011. No mesmo sentido: ADI 2.688, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE de 26.8.2011; ADI 4.152, rel. Min. Cezar Peluso, DJE de 21.9.2011; ADI 155, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 8.9.2000.

retaliação ou medida de proteção contra os efeitos de benefícios irregulares concedidos por outros Estados.²⁵

De qualquer forma, mesmo havendo o convênio interestadual, é necessária a edição de ato do Poder Legislativo estadual para instituir, dentro do território, o benefício fiscal.²⁶

Quanto à natureza das disposições constitucionais como as que constam do art. 155, § 2º, XII, “e”, e do art. 156, § 3º, II, trata-se de excepcionais autorizações para a eventual edição, por lei complementar, de isenções. Não se trata de casos de imunidade, visto que os entes tributantes continuam com competência impositiva sobre tais situações. Vale lembrar a posição de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema: “Curioso observar que a previsão do art. 156, § 3º, da CR, que parecer ser, à primeira vista, caso de imunidade, não se configura como tal, precisamente porque remete à lei complementar e, como vimos, a proibição deve exaurir-se no altiplano da Constituição”.²⁷ A jurisprudência também considera que se trata de isenções, e não de imunidades.²⁸

25. Vide o acórdão da ADI 2.377, rel. Sepúlveda Pertence, DJ de 7.11.2003, em que se afirma corretamente que “(...) As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”.

26. “ICMS – Benefício fiscal – Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. O que se reconheceu fora a impossibilidade de o benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário” (RE 630.705-AgR, rel. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJE de 13.2.2012).

27. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 4ª ed., São Paulo, Noeses, 2011, p. 382.

28. “(...) 3. A jurisprudência do STJ sedimentou o entendimento de que a isenção prevista no art. 3º, II, da LC 87/1996 tem por finalidade a desoneração do comércio exterior como pressuposto para o desenvolvimento nacional com a diminuição das desigualdades regionais pelo primado do trabalho. Precedente: EREsp 710.260/RO, rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, j. em 27.2.2008, DJe de 14.4.2008. (...)” (REsp 1.125.059/SC, rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJe de 15.12.2009).

2.2 *Os tratados internacionais podem estabelecer incentivos fiscais, inclusive quando relativos a tributos que seriam devidos a Estados e Municípios?*

Na Carta de 1967 e sua Emenda 1, de 1969 (art. 19, § 2º), a União estava autorizada a, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Na Constituição de 1988, seguindo seu movimento de descentralização política e fortalecimento da autonomia financeira dos entes locais, esse quadro é alterado, e as chamadas isenções heterônomas passam a ser vedadas nos termos do art. 151, III. A partir da nova ordem constitucional, somente tem competência para isentar aquele ente político que também é competente para instituir o imposto, salvo exceções previstas no próprio texto constitucional, como as estudadas no item anterior.

Em relação às isenções heterônomas concedidas pela União em legislação nacional anteriormente à entrada em vigor da Constituição de 1988, aplica-se, quando se tratar de isenção aplicável a determinados setores econômicos, a regra do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, segundo a qual os Poderes Executivos da União, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial então em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis, considerando-se tais incentivos “revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei” (art. 41, § 1º, do ADCT).

Em relação a dispositivos da legislação nacional responsável por definir normas gerais sobre o ISSQN, o STF entendeu que as regras que definem regimes específicos para quantificação do imposto (caso dos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte e de determinadas profissões liberais) não constituem regra de isenção parcial, e sendo assim a eles não se aplica o disposto no art. 151, III, da Constituição (vide RE 236.604, DJ de 6.8.1999).

No Recurso Especial 90.871 (DJ de 20.10.1997), o Superior Tribunal de Justiça decidiu que “não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexistente

lei estadual em tal sentido” (item 2 da ementa oficial). Decidiu-se que os tratados ratificados pelo Brasil que importem em isenções de tributos estaduais ou municipais não teriam sido recepcionados pela Constituição de 1988, que vedou as chamadas isenções heterônomas em seu art. 151, III.

Tratados como o do GATT vêm sendo interpretados de longa data pelo STF (Súmula 575) e pelo STJ (Súmulas 20 e 71) no sentido de que, uma vez concedida isenção do ICMS a determinado produto nacional, deve ser estendida tal isenção a seu similar importado de país signatário do tratado, para manter-se a paridade de tratamento determinada no acordo internacional. A prevalecer o entendimento do REsp 90.871, tratados como o do GATT deixariam de ter tal funcionalidade, pois a extensão da isenção estadual estabelecida pelo tratado internacional estaria ocorrendo em conflito com o art. 151, III, da Constituição. Da mesma forma, qualquer integração regional como a do Mercosul, que implicasse isenção de impostos estaduais ou municipais via tratado, teria de ser aprovada por lei de cada uma das entidades federativas envolvidas, algo muito pouco provável.

Essa posição adotada pelo STJ, a par de promover uma brutal e inoportuna restrição das prerrogativas do Estado brasileiro em termos de política convencional e de integração econômica, aplicava o art. 151, III, da Constituição a hipóteses não previstas naquela norma. A *ratio* do art. 151, III, da Constituição de 1988 foi a descentralização do federalismo brasileiro, com a vedação das isenções de impostos estaduais ou municipais anteriormente determinadas por lei complementar da União sempre que esse ente central quisesse atender a um “relevante interesse social ou econômico nacional” (as chamadas isenções heterônomas eram autorizadas no art. 19, § 2º, da Emenda Constitucional 1, de 1969).

O atual texto constitucional, ao afastar a prática das chamadas isenções heterônomas, teve por objetivo limitar as prerrogativas da União Federal como ente central da federação, e não limitar as prerrogativas do Estado brasileiro, da República Federativa do Brasil como pessoa de direito internacional público.

Mas não é só isso. A Constituição Federal de 1988, nada obstante ter retirado da lei complementar a prerrogativa de criar isenções de impostos estaduais e municipais, manteve no papel da lei complemen-

tar “excluir da incidência” do ICMS e do ISSQN produtos e serviços destinados ao exterior (arts. 155, § 2º, XII, “e”, e 156, § 3º, II, da Constituição). Ora, se a política comercial da nação, da República Federativa do Brasil, foi tão importante a ponto de a Constituição de 1988 permitir que a lei complementar excluísse da incidência dos principais impostos dos Estados e Municípios as operações ligadas ao comércio exterior, é forçoso admitir que a mesma Constituição não cria empecilhos para que o Estado brasileiro (e não a União em sentido estrito) se comprometa internacionalmente a garantir determinadas isenções de impostos estaduais e municipais como forma de estreitar laços comerciais com outras nações ou mesmo integrar-se em blocos econômicos regionais.

Por outro lado, revelar-se-ia certamente inconstitucional (o que poderia ser apurado em sede de controle abstrato ou difuso) qualquer tratado comercial que criasse isenções de tamanha envergadura que pusessem em risco a autonomia financeira de Estados e Municípios, valor constitucional que tem muito mais peso que uma eventual integração econômica regional. Mas nesse caso não se teria uma vulneração ao art. 151, III, do Texto Maior, e sim ao próprio federalismo, cláusula pétrea da Constituição nos termos de seu art. 60, § 4º, I.

Essa questão dos tratados internacionais que concedem isenções de impostos municipais ou estaduais veio a ser decidida de forma unânime pelo Plenário do STF no RE 229.096 (DJ de 11.4.2008), cujas sessões de julgamento tardaram nada menos do que nove anos para terminar. Todos os Ministros entenderam que o art. 151, III, da Constituição se aplica a atos normativos internos da União Federal como ordem jurídica parcial, como uma das pessoas políticas da federação, mas não a atos de direito internacional, em que o sujeito é o Estado Federal (ordem jurídica total), a República Federativa do Brasil, dotada de soberania.

Essa conclusão sobre o alcance do art. 151, III, da Constituição já constava do voto do Ministro Nelson Jobim na ADI 1.600 (DJ de 20.6.2003), figurando inclusive na ementa oficial do acórdão, mas nos votos proferidos na ADI 1.600 não houve maior aprofundamento sobre o tema, o que veio a se dar somente no acórdão do referido RE 229.096, inteiramente voltado para essa questão.

2.3 A desoneração tributária dada à remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus é caso de isenção ou de imunidade? A lei federal pode regular tal desoneração mesmo quando relativa a tributos de competência estadual ou municipal?

A Zona Franca de Manaus foi criada na década de 1950 do século XX como medida para fomentar a ocupação e o desenvolvimento econômico da região Norte do País. Sua criação ocorreu em 1957 por meio da Lei 3.173, que foi regulada pelo Decreto 47.757/1960, que qualificou a Zona Franca como *serviço estatal delegado pelo Governo Federal*.

Houve alteração do regime em 1967, com a edição do Decreto-lei 288, que revogou a Lei 3.173/1957 e estabeleceu que “a Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento (...)”.²⁹ Pelo art. 3º do referido Decreto-lei, “a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados”. E, segundo o art. 4º do mesmo diploma, “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”.

Até os dias atuais, referido Decreto-lei é o que estabelece a base jurídica da ZFM. A utilização de incentivos fiscais para viabilizar políticas públicas é medida tradicional e bastante utilizada pelos governos para atender a diversos objetivos previstos no ordenamento jurídico. Utilizando-se das palavras do Ministro Marco Aurélio, “é a forma mais usual de intervenção no domínio econômico ou social para criar me-

29. Em 1967, ao criar a ZFM, o governo militar tinha como lema: *integrar para não entregar!*

lhores condições ao desenvolvimento de certas regiões geográficas ou setores da atividade produtiva”.³⁰

No caso da ZFM, o constituinte originário a previu e manteve expressamente, tendo o art. 40 do ADCT determinado que ela teria continuidade por 25 anos contados da promulgação da Constituição. Posteriormente, seu prazo de vigência foi prorrogado de 2013 para 2023 por meio da Emenda Constitucional 42/2003. A Emenda Constitucional 83, de 5.8.2014, incluiu o art. 92-A ao ADCT, prorrogando esse prazo por 50 anos.

O que existe, portanto, é uma área de livre comércio de importação, exportação e *incentivos fiscais especiais*, com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam a ocupação e o desenvolvimento da região. Esse modelo de incentivos fiscais específicos³¹ foi recepcionado pela ordem constitucional inaugurada em 1988. Não se vislumbra, portanto, uma norma de imunidade, mas apenas a adoção de um regime transitório de incentivos fiscais (notadamente de *isenções*), que, mesmo passível de críticas,³² vem sendo mantido em razão da importância ao desenvolvimento particular da região Norte.

O art. 40 do ADCT não pode ser entendido como um dispositivo constitucional que interfere na competência tributária dos entes tributantes, notadamente da União. Ele assegura um regime fiscal benéfico em razão da existência de regras de isenções criadas há décadas. Apesar de o regime de incentivos ter sido mantido pelo art. 40 do ADCT, o direito subjetivo à isenção não decorre diretamente do texto constitucional, mas da legislação infraconstitucional que irá ser considerada na construção da hipótese de incidência da norma de tributação.

30. Vide ADI 2.348-MC, rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 7.11.2003.

31. A legislação federal versa, em regra, de hipóteses de *isenção* quando se trata da ZFM. Vide, por exemplo, o art. 3º do Decreto-lei 288/1967; o Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010), que, ao dispor sobre a ZFM, a inclui no capítulo “Dos Regimes Fiscais Regionais”; e o Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), que trata da ZFM no título denominado “Dos Regimes Aduaneiros Aplicados em Áreas Especiais”.

32. Confira-se estudo feito por Ricardo Nunes de Miranda, “Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidades”, Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado Federal, abr. 2013, disponível em <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades>>, acesso em 12.6.2014.

Uma particularidade importante merece ser ressaltada. Restou visto que o texto constitucional recepcionou um modelo de incentivo fiscal cuja estrutura estava forjada em normas infraconstitucionais editadas no período militar. Entretanto, o art. 40 do ADCT não se limitou a esse ponto. Ele também garantiu um regime *mínimo* de incentivos. Isso porque esse dispositivo expressamente manteve a Zona Franca de Manaus com suas *características* de área livre de comércio, de exportação e importação, e de *incentivos fiscais*. Em outras palavras, o modelo recepcionado pelo texto constitucional não poderia ter seu alcance *reduzido* pela legislação infraconstitucional posterior.

Há um precedente do STF que caminha no rumo dessas conclusões. Apesar de o Tribunal, ao apreciar o pedido de medida cautelar na ADI 2.348,³³ não ter discutido se o art. 40 do ADCT veiculava uma imunidade ou uma isenção, o fato é que a posição do relator, Ministro Marco Aurélio, seguida pelos demais ministros, conferiu ao art. 40 do ADCT uma eficácia *direta* para invalidar leis infraconstitucionais que busquem *reduzir ou diminuir o alcance dos benefícios fiscais* vinculados à ZFM.

No caso, a ADI proposta pelo Governador do Estado do Amazonas questionava alguns dispositivos da Medida Provisória 2.037-24, entre os quais o art. 14, § 2º, I, que excluía do campo da isenção da COFINS as receitas provenientes de vendas efetuadas para empresas estabelecidas na ZFM. No caso, o autor alegava que, para preservar a própria estrutura de benefícios da ZFM, aceita e fixada pela Constituição, essas receitas deveriam ser isentas e, assim, ter o mesmo tratamento daquelas auferidas em razão de exportação para o exterior.

Pois bem, retirar do campo da *isenção* e permitir a tributação dessas receitas, para o STF, é medida legislativa que viola o art. 40 do ADCT, tendo em vista que esse dispositivo *estabiliza e confere eficácia ao regime criado pelo Decreto-lei 288/1967*, que deve ser observado pela legislação infraconstitucional posterior como referencial. Há, para o Tribunal, um regime fiscal diferenciado e qualificado constitucionalmente, tendo em vista a importância de manter os fins e objetivos que levaram à criação da ZFM. Segundo o Ministro Marco Aurélio, “a

33. A decisão liminar foi dada na sessão de 7.12.2000. Entretanto, em 10.2.2005, a referida ADI foi julgada prejudicada por perda de objeto, pois a MP atacada foi objeto de reedições sucessivas, não tendo ocorrido aditamento à inicial.

ilação que se tira do sistema constitucional é a de que não se pode agasalhar política de renúncia fiscal a beneficiar indistintamente as empresas, pouco importando a região geográfica em que localizadas”.

O Ministro Nelson Jobim também seguiu esse raciocínio. Segundo ele, o regime estipulado pelos arts. 3º, 4º e 5º do Decreto-lei 288/1967 criou um “mecanismo de incentivos” que foi consolidado no art. 40 do ADCT. Assim, em razão do citado dispositivo constitucional, esse sistema legal “foi congelado pela Constituição (...) não podendo ser alterado porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição”.

Essa decisão manteve o entendimento dado pelo STF no início dos anos 1990, quando do julgamento da medida cautelar na ADI 310, no qual se examinavam alguns convênios interestaduais do ICMS firmados no âmbito do CONFAZ, que *excluíam* alguns produtos do benefício da não incidência do imposto estadual em remessa para a Zona Franca de Manaus. O Ministro Sepúlveda Pertence foi o relator do referido precedente, cujo pronunciamento sintetiza o raciocínio ora desenvolvido:

De fato, constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, *com esse caráter*, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que os preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional.

Dessa forma, entende-se que o mencionado art. 40 do ADCT não veicula uma norma de imunidade, mas apenas resguarda a aplicação do regime de incentivos fiscais por um determinado período de tempo.

Contudo, merece ser destacado que há um precedente do STF que analisa a questão da ZFM e menciona o termo *imunidade* na sua ementa.³⁴ No caso, o STF apreciou um recurso extraordinário inter-

34. “Ementa: Agravo regimental no recurso extraordinário – Alegação de ofensa ao art. 97 da Constituição Federal – Argumento novo – Zona Franca de Manaus – Imunidade – ADI n. 2.348-MC – Medida Provisória n. 2.037-24/2000 – Eficácia suspensa – Entendimento mantido. (...) O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 2.348-MC, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 7.11.03, apreciando a

posto pela União contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, que assegurou o direito do contribuinte à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre as receitas provenientes de venda de mercadorias para a Zona Franca de Manaus. O recurso extraordinário não foi conhecido por não existir afronta direta ao texto constitucional. E quanto ao art. 40 do ADCT, entendeu-se que a decisão do Tribunal Regional estava em sintonia com a jurisprudência do STF.

Nesse caso, duas reflexões merecem ser feitas. Primeiramente, não há nenhuma linha no voto do relator para justificar o motivo pelo qual se afirmou que o referido art. 40 alberga uma imunidade. Esse fato é suficiente para não considerar esse precedente como formador de uma posição do Tribunal sobre a matéria.

Em segundo lugar, nota-se certa contradição no voto do Ministro Dias Toffoli, ao lançar mão do termo *imunidade*. Se o direito do contribuinte de não ser tributado decorre da lei *infraconstitucional*, e se a Turma entendeu que, na questão em discussão, *não há violação direta* ao texto constitucional (no caso, ao art. 40 do ADCT), como falar em imunidade, se esta radica, justamente, na Constituição?³⁵

Por fim, quanto à possibilidade de lei federal regular a desoneração vinculada à ZFM mesmo que relativa a tributos de competência estadual ou municipal, deve-se enfrentar o tema tomando como base o parágrafo único do art. 40 do ADCT, que prevê que “somente por *lei federal* podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus”.

A questão é saber qual o alcance desse dispositivo, e se o mesmo pode se compatibilizar com o art. 151, III, da própria CF/1988. Para tanto, uma análise sistêmica é necessária para atestar a importância da lei federal para tratar do tema.

questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP n. 2.037-24/2000, à luz do art. 40 do ADCT, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. 4. Agravo regimental não provido” (RE 524.499 AgR, rel. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJe de 21.2.2013).

35. Consta no voto do Ministro Dias Toffoli o seguinte: “Conforme decidido, a jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de que *as discussões relativas à isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, à luz do Decreto-lei n. 288/97, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais*, o que pode resultar, tão somente, na constatação de que houve ofensa reflexa à Constituição, impassíveis de reexame em sede extraordinária”.

A ZFM foi criada justamente para reduzir desvantagens em razão da localização e propiciar condições que possibilitem o processo de desenvolvimento da região Norte do País. A criação e elaboração desses planos é da competência da União. Isso porque, segundo o art. 21, IX, da CF/1988, compete à União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social, e cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento (art. 48, IV, da CF/1988). Além disso, às Comissões (permanentes ou temporárias) do Congresso Nacional compete apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer (art. 58, VI, da CF/1988). Ou seja, não há dúvida de que o papel da lei federal e a figura dos incentivos fiscais são centrais nesse assunto.

No caso da ZFM, trata-se de um modelo de desenvolvimento asentado em incentivos fiscais e extrafiscais, instituídos com objetivo de reduzir desvantagens em razão da localização e propiciar condições que possibilitem o processo de desenvolvimento da região Norte do País. Não há como separar a ZFM dos incentivos fiscais. Uma de suas características é justamente ser uma área beneficiada com um regime específico de isenções. Essa característica é importante, pois, como já visto neste estudo, o art. 40 do ADCT pode bloquear atos normativos que esvaziem ou restrinjam o programa estabelecido pelo Governo Federal para a ZFM. Ou seja, a preocupação em se manter eficaz uma política pública criada pela União e amparada em instrumentos fiscais de desconexão pode afetar o exercício da competência tributária dos entes federados. A decisão dos casos discutidos nas ADI 310 e 2.348 atesta isso.

Entretanto, o art. 151, III, da CF/1988 é categórico ao vedar à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Não há no texto constitucional dispositivo equiparado ao art. 20, § 2º, da CF/1967, que autorizava a União, mediante lei complementar, e atendendo a relevante interesse nacional, a conceder isenção de impostos estaduais e municipais. Como bem aponta Sacha Calmon, “a vantagem da Constituição de 1988 é ter precisado os casos em que pode ser utilizada a isenção heterôno-

ma por lei complementar do Congresso Nacional”.³⁶ É o caso do art. 156, § 3º, II, da CF/1988, já tratado no presente estudo.

No caso da ZFM, a União não está agindo como representante da República Federativa do Brasil, tal qual argumentado no caso envolvendo os tratados internacionais, mas como ente federativo competente apenas para estabelecer o plano que busque promover o equilíbrio econômico e social do País.

Não há dúvida de que o componente fiscal é muito importante na configuração desse plano, e que a atividade de indução e fomento é legítima e autorizada pelo texto constitucional.³⁷ Todavia, a atividade promocional deve se dar dentro da esfera de competência delimitada pela Constituição, e o inciso III do art. 151 da CF justamente amputa esse poder. Além disso, a Constituição Federal, quando autorizou a União a excluir produtos e serviços destinados ao exterior da incidência do ISS e do ICMS, exigiu lei complementar. Assim, o art. 40, parágrafo único, da Constituição não outorga competência à União para tratar de matéria tributária de competência privativa dos Estados e Municípios.

2.4 Há limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional, quando da regulamentação de norma da Constituição referente a incentivos fiscais? É possível regulamentar uma faculdade prevista no texto constitucional de sorte a tornar praticamente impossível o seu exercício? É o que se dá, por exemplo, com a exigência de unanimidade prevista na LC 24/1975, como condição para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS?

Há limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional quando da regulamentação de normas constitucionais referentes a incentivos fiscais, e certamente não é válido regulamentar uma facul-

36. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 360.

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

§ 1º. A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”.

dade prevista no texto constitucional de sorte a tornar praticamente impossível o seu exercício. Contudo, tal não é o caso da norma do art. 2º da Lei Complementar 24/1975, cujo § 2º dispõe que “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”. A norma que exige unanimidade para a concessão de benefícios no âmbito do ICMS não é desarrazoada, visto que a Constituição atribuiu extrema importância ao mercado interno (art. 219 da Constituição) e à proteção da concorrência, sendo essencial “à ordem constitucional brasileira que esse imposto tenha elevado grau de uniformidade, para afastar a guerra fiscal”.³⁸

Além disso, lembre-se de que a regra da unanimidade não “torna praticamente impossível o exercício” da faculdade prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição. Nada disso. Centenas de benefícios fiscais do ICMS já foram acordados pela unanimidade dos Estados no âmbito do CONFAZ.

Pode-se defender que a regra da unanimidade é um tanto *exagerada*, não é a mais *adequada*. Mas então o caminho a percorrer seria a alteração da regra pelo Congresso Nacional, que tem total competência para editar nova lei complementar e estabelecer quórum menos rígido para a aprovação dos convênios. O Poder Judiciário não tem competência para se imiscuir nessa questão, sendo que a tese da inconstitucionalidade da regra da unanimidade nos parece um meio enviesado de buscar convalidar a guerra fiscal, em indisfarçável afronta à Constituição.

2.5 É certo que a vigente Constituição Federal, em pelo menos seis dispositivos, a saber, art. 1º, III; art. 151, I; art. 159, I, “c”; art. 161, II; art. 165, § 7º, e art. 170, VII, preconiza providências objetivando a redução das desigualdades regionais existentes no País? Esse fato deve ter, ou não, alguma influência na interpretação e na aplicação de leis a respeito de incentivos fiscais que tenham por objetivo atrair empresas para regiões pobres?

38. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, cit., p. 231.

Sim, em todos os dispositivos mencionados a Constituição preconiza providências objetivando a redução das desigualdades regionais existentes no País. Aliás, pode-se dizer sem sombra de dúvida que, ao longo dos 25 anos de vigência da Constituição de 1988, esse objetivo foi satisfatoriamente alcançado.³⁹

A existência desse objetivo deve, sim, influenciar na interpretação e aplicação de leis que criam incentivos fiscais para atrair empresas para regiões pobres. Contudo, a existência desse nobre objetivo constitucional naturalmente não pode servir de justificativa para que Estados instituíam benefícios fiscais do ICMS em contrariedade com a Constituição e com a Lei Complementar 24/1975.

Ou seja, a redução das desigualdades regionais não pode servir de justificativa para a guerra fiscal. Não se pode respaldar o descumprimento frontal de regras constitucionais específicas mediante o apelo a objetivos constitucionais genéricos.

Que jurista defenderia que determinado tributo, mesmo tendo sido cobrado sem lei que o autorizasse, seria, não obstante, válido e constitucional, haja vista que os recursos com ele arrecadados se destinariam ao nobre objetivo de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”? Certamente nenhum. Mas é exatamente esse raciocínio que subsidia a tese segundo a qual os benefícios fiscais de ICMS criados pelos Estados ao arrepio da regra da legalidade estrita e/ou ao arrepio da regra da necessidade de acordo unânime dos Estados seriam, não obstante, válidos, visto que seguem o objetivo *nobre e solidário* de reduzir as desigualdades regionais...

3. Limites ou parâmetros materiais para a concessão de incentivos fiscais

3.1 Em quais hipóteses a concessão de incentivo fiscal a determinado contribuinte, ou grupo de contribuintes, será compatível com o princípio da igualdade?

3.2 A localização de uma empresa em região menos desenvolvida do território nacional seria um critério de *discrímen* apto a legitimar incentivos fiscais?

39. Marciano Seabra de Godoi, “Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988”, *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 200, pp. 137-151, 2013.

3.3 Caso o contribuinte destinatário do incentivo tenha capacidade contributiva igual à de outro contribuinte, não beneficiado com o incentivo, há, só por isso, invalidade ou violação ao princípio da igualdade? É possível estabelecer, validamente, tratamento desigual a contribuintes, tomando de critério diverso de sua capacidade contributiva? Quais critérios seriam esses?

3.4 Deve haver coerência nas políticas públicas relacionadas aos incentivos fiscais? Qual a consequência jurídica, por exemplo, de o Governo Federal incentivar determinada ação, por meio de tributos, e outros órgãos do próprio Governo Federal, ou dos Governos Estadual ou Municipal, adotarem políticas destinadas a desestimular essa mesma ação?

O direito à igualdade constante do *caput* do art. 5º da Constituição não significa que o Estado ou as leis devam conferir a todas as pessoas o mesmo tratamento, um tratamento *igual*. Na verdade, em todos os ramos da legislação há a definição de regimes jurídicos distintos para diversas categorias e situações. O direito à igualdade não consiste, pois, em assegurar a todos um tratamento *igual*, mas sim um tratamento *igualitário*.

O direito à igualdade, enquanto direito fundamental, significa que as pessoas têm o direito de não serem diferenciadas segundo critérios ou parâmetros desproporcionais, arbitrários ou discriminatórios. No caso de concessão de benefícios ou incentivos fiscais a determinada categoria de pessoas, há um tratamento diferenciado, que pode ou não ser discriminatório. Para averiguar se uma diversidade de tratamento é ou não discriminatória, deve-se analisar, além do critério de diferenciação, em que contexto o trato diferenciado está inserido. Por exemplo: não viola o direito à igualdade utilizar o critério do rendimento familiar *per capita* para diferenciar as pessoas no contexto ou para fins de concessão de bolsas de estudo para acesso ao ensino superior, mas seria atentatório à igualdade utilizar esse mesmo critério para diferenciar as pessoas no contexto da atribuição do direito de votar e de ser votado (voto censitário).

No direito tributário, a importância do direito à igualdade salta aos olhos, afinal a tributação consiste, em última instância, na definição de quais pessoas arcarão com o ônus econômico de custear as

despesas públicas e na definição de como esse ônus econômico será distribuído entre cada uma daquelas pessoas.

No período do absolutismo, na etapa anterior ao Estado de Direito, o ônus tributário era distribuído com base nos estamentos sociais: os indivíduos da nobreza e do clero eram poupados do dever de pagar tributos, os quais recaíam exclusivamente sobre os servos e a burguesia. No Estado de Direito surgido com a eclosão das revoluções liberais do século XVIII, o tributo adquire o caráter da generalidade, deixando de ser um ônus exclusivo de determinadas classes sociais. A partir de então, o critério básico a presidir a distribuição dos ônus tributários passou a ser o critério da capacidade econômica dos contribuintes. Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1793), que se seguiu à Revolução Francesa, constava (art. 13) que os tributos deveriam ser “igualmente repartidos entre todos os cidadãos em razão das suas faculdades [econômicas]”. A mesma disposição (tributo como obrigação geral informada pela capacidade econômica) foi adotada por nossa primeira Constituição: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (art. 179, XV, da Constituição Política do Império do Brasil).

Ocorre que a capacidade econômica, apesar de ser o critério básico, não é o único parâmetro apto a presidir a distribuição igualitária do ônus tributário entre os contribuintes.⁴⁰ Quando se trata de uma *tributação extrafiscal*, ou seja, de uma tributação que persegue objetivos distintos do mero levantamento de recursos para satisfação dos gastos públicos, é natural que o critério da capacidade econômica dê lugar a outros parâmetros de divisão e distribuição da carga tributária. Um bom exemplo desse fenômeno é a legislação do Imposto Territorial Rural (ITR), previsto no art. 153, VI, da Constituição: se o imposto fosse estruturado segundo a capacidade econômica dos contribuintes, os proprietários dos imóveis produtivos e lucrativos seriam mais onerados do que os proprietários dos imóveis improdutivos; contudo, como o principal objetivo do imposto não é o de arrecadar recursos e sim o de “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, § 4º, I, da Constituição), a legislação que regula o imposto (vide Lei 9.393, de 1996) determina que os contribuintes

40. Sobre o tema, vide Marciano Seabra de Godoi, *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1999, pp. 173-259.

mais onerados são exatamente os proprietários dos imóveis menos produtivos e lucrativos.

Para averiguar se um incentivo ou benefício fiscal que se desvia do critério da capacidade econômica é ou não compatível com a norma da igualdade, é preciso avaliar se o objetivo buscado com a tributação encontra ou não respaldo na Constituição, e se os meios utilizados para atingir os objetivos são ou não proporcionais. Ocorre o mesmo com normas que, ao contrário do que se passa nos incentivos tributários, agravam determinada tributação. A tributação mais onerosa de produtos altamente poluidores do meio ambiente, por exemplo, encontra respaldo no art. 170, VI, da Constituição, que institui a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica e autoriza tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental de produtos e serviços. Já uma eventual tributação mais onerosa de determinados filmes considerados pelo legislador ou pelo Poder Executivo vulgares ou violentos, reservando-se uma tributação menos onerosa para filmes considerados edificantes ou moralmente sadios, seria inconstitucional por se chocar, ainda que indiretamente, com o direito fundamental à livre expressão da atividade artística (art. 5º, IX, da Constituição).

• *Tratamento do tema da igualdade tributária na Constituição de 1988*

O tema da igualdade ou isonomia especificamente no âmbito tributário nunca havia sido regulado expressamente no texto constitucional até o advento da Constituição de 1988, que, em seu art. 150, II, dispôs ser vedado aos entes federativos “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”.

O dispositivo merece ser analisado em duas partes. Na primeira parte, o texto é uma paráfrase da conhecida máxima de que os iguais devem ser tratados igualmente, e os desiguais desigualmente, na medida de suas desigualdades. A questão é saber em que casos pode-se validamente considerar que dois contribuintes estão em *situação equivalente*, e em que casos suas situações não se equivalem. É o legislador (e não o chefe do Executivo ou o juiz) o responsável por avaliar e decidir se determinadas situações são ou não equivalentes para fins de

tratamento tributário. O legislador desfruta de ampla liberdade nessa decisão, e nisso consiste a definição da política tributária de um país, de um Estado-membro ou de determinado Município. Mas essa liberdade do legislador, ainda que ampla, não é total. Um exemplo extraído da jurisprudência do STF: o legislador tributário pode ou não determinar que os veículos automotores dedicados ao transporte escolar tenham isenção do IPVA, mas não pode determinar que a isenção se restrinja somente aos veículos automotores dedicados ao transporte escolar que sejam membros de determinada cooperativa (vide ADI 1.655, DJ de 2.4.2004).

Quando se depara com casos em que a política tributária exercida pelo legislador provoca tratamentos distintos entre determinadas categorias de contribuintes, o STF geralmente indaga se há ou não motivos razoáveis ou plausíveis para o trato diferenciado. Vejamos alguns exemplos. Na ADI 1.276 (DJ de 29.11.2002), o Tribunal considerou válido o tratamento favorecido, no âmbito do IPVA, concedido a empresas cujos empregados com 40 anos ou mais representassem no mínimo 30% da mão de obra total da empresa. Entendeu-se que o legislador utilizou-se do potencial extrafiscal do imposto para, abrindo mão de parte de sua arrecadação, estimular uma conduta socialmente desejável (oferecer empregos a pessoas mais velhas) e tentar equilibrar uma situação de desigualdade real (vantagem dos jovens em relação aos mais velhos no contexto competitivo do mercado de trabalho). Já na ADI 3.260 (DJ de 29.6.2007), o Tribunal considerou um “privilégio injustificado” a isenção de toda e qualquer taxa estadual concedida por uma lei potiguar aos membros do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte.

A segunda parte do art. 150, II, da Constituição tem uma explicação histórica concreta, relacionada à legislação do imposto sobre a renda das pessoas físicas. A Carta de 1967-69, ao instituir a competência federal para cobrar o imposto sobre a renda, dispunha que essa competência não incluía a tributação de “ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei” (art. 21, IV). Com base nessa ressalva constitucional, diplomas legislativos instituíram isenções do imposto de renda relativamente a diversos tipos de proventos recebidos por prestigiosas categorias de servidores públicos, como magistrados, legisladores e militares. Um exemplo é a norma do art. 2º do Decreto-lei 2.019/1983, que determinou a não incidência do

imposto sobre a renda relativamente às verbas de representação dos magistrados.

Foi exatamente para revogar esses privilégios do regime anterior que a segunda parte do art. 150, II, da Constituição vedou expressamente o estabelecimento de distinções tributárias “em razão de ocupação profissional ou função” exercida pelos contribuintes, bem como o estabelecimento de distinções levando em conta a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Com efeito, a legislação do regime anterior era pródiga em conceder isenções do imposto de renda levando em conta simplesmente a denominação “verba de representação”, ou “diária”, relativamente à remuneração de determinados servidores públicos.

Mas não se deve dar uma interpretação estritamente literal a essa segunda parte do art. 150, II, da Constituição, pois em alguns casos poderá ser justificada uma diferenciação tributária em função da ocupação profissional dos contribuintes. Isso ocorreu no julgamento da ADI 1.643 (DJ de 14.3.2003), em que o STF considerou válido que a legislação que confere tratamento tributário favorecido e facilitado às micro e pequenas empresas (SIMPLES) exclua desse tratamento os indivíduos e as sociedades que se dediquem às profissões liberais (advogados, médicos etc.). Segundo a decisão da maioria do STF, o trato diferenciado estaria justificado, pois os profissionais liberais não sofrem, como os micro e pequenos comerciantes, o impacto do domínio do mercado pelas grandes empresas, não estão inseridos na economia informal e não necessitam de uma especial assistência do Estado para disputar o mercado de trabalho.

Não há dúvida de que a localização de uma empresa em região menos desenvolvida do território nacional é um critério apto a legitimar incentivos fiscais. Esse critério, além de ser plenamente compatível com as numerosas normas constitucionais (art. 1º, III; art. 151, I; art. 159, I, “c”; art. 161, II; art. 165, § 7º, e art. 170, VII) que determinam a redução das desigualdades regionais existentes no País, é explicitamente contemplado pela Constituição no art. 151, I, que, após dispor sobre a necessidade de a tributação federal ser uniforme em todo o território nacional, admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Tais normas da Constituição estão a apontar, claramente, que é possível estabelecer, validamente, tratamento desigual a contribuintes, tomando critério diverso de sua capacidade contributiva. O critério explicitamente adotado por essas normas é a capacidade de o trato diferenciado provocar desenvolvimento socioeconômico em regiões menos desenvolvidas, reduzindo assim as desigualdades regionais.

Quanto à questão da coerência das políticas públicas relacionadas aos incentivos fiscais, é preciso esclarecer alguns pontos. Em primeiro lugar, a avaliação quanto à coerência das políticas públicas é tarefa que cabe, precipuamente, aos próprios formuladores das políticas públicas, notadamente ao legislador e ao Poder Executivo. Além da necessidade de respeito à separação dos poderes e à legitimidade da representação política, não se deve perder de vista que o Legislativo e o Executivo têm muito mais informações (econômicas, fiscais, sociais, políticas) do que o Judiciário para avaliar se determinada medida é ou não coerente ou em que grau se mostra mais ou menos coerente com outras medidas já implementadas. Aqui cabe relembrar a clássica distinção entre *questões de princípio* e *questões de política*, cabendo ao Judiciário atuar com preeminência em relação às primeiras, mas não em relação às últimas.

Em segundo lugar, é preciso distinguir entre a necessidade de coerência no bojo das políticas públicas de um mesmo ente federativo e a necessidade de coerência entre as medidas de um ente em relação às medidas de outro ente federativo. A exigência de coerência no primeiro caso será muito mais forte do que no segundo. Por exemplo: se a União Federal estimula, com uma redução de IPI, a compra de veículos automotores, visando à manutenção do nível de emprego no importante setor automotivo, não deve determinar, ao mesmo tempo, a incidência agravada de IOF sobre financiamentos para a aquisição dos mesmos bens. Uma política seria incoerente com a outra, uma medida atuaria para afastar o alcance dos objetivos da outra. Contudo, o incentivo fiscal da redução do IPI para automóveis não implica a necessidade de os Estados serem *coerentes* e também criarem incentivos para o setor, por meio da legislação do ICMS ou do IPVA.

3.5 A quem cabe a decisão a respeito da concessão de incentivos fiscais? Ao Legislador e ao Executivo apenas, quando da criação ou da alteração de leis ou atos infralegais?

3.6 Diante de um incentivo fiscal formalmente válido, seria lícito ao Poder Judiciário tomar decisões relacionadas ao seu "mérito", por não se considerar, por exemplo, necessário ou adequado incentivar determinada atividade ou setor da economia?

3.7 Existiria alguma outra instância de controle da legitimidade ou da conveniência da concessão de incentivos fiscais?

As perguntas são muito oportunas, pois nem sempre se dá a devida importância ao fato de que a tributação envolve tanto questões de princípio quanto questões de política. A decisão por criar, ampliar, restringir ou extinguir incentivos fiscais é eminentemente política, e por isso deve ser tomada por quem tem legitimidade popular e informações técnicas, econômicas e sociais para perseguir com eficiência e segurança os objetivos a que o benefício/incentivo se propõe.

Essa decisão política é do legislador e, nos casos em que a Constituição o permite, também do Executivo (alteração de alíquotas dos tributos extrafiscais como o IPI, IOF e os impostos aduaneiros).

É claro que, no exercício dessa política tributária de incentivos e benefícios fiscais, o legislador ou o Executivo poderão contrariar determinada norma constitucional, notadamente o princípio da igualdade.⁴¹ E nesse caso caberá ao Judiciário agir para eventualmente identificar um trato arbitrário, cujos fins ou cujos meios se mostrem ilegítimos. Mas essa atuação nada tem a ver com o exame da conveniência ou da oportunidade da política fiscal subjacente ao incentivo.

4. Incentivos fiscais e segurança

4.1 É possível a revogação de um incentivo fiscal? Há diferença caso tenham sido exigidas contrapartidas, a serem implementadas pelo contribuinte, como condição para sua concessão? É relevante, ainda, que o incentivo tenha sido concedido por prazo certo?

41. Vide Marciano Seabra de Godoi, "Extrafiscalidad y sus límites constitucionales", *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, n. 1, pp. 219-262, 2004.

Não obstante a importância reconhecida das medidas de desoneração extrafiscal na implementação e concretização de direitos fundamentais⁴² ou para prestigiar determinada meta existente no texto constitucional⁴³ ou no ordenamento legal,⁴⁴ nada impede sua revogação, desde que seja por lei específica (respeitando-se o limite formal estabelecido pelo art. 150, § 6º, da Constituição) e realizada por quem possui a devida competência tributária.

A concessão do benefício por prazo certo ou a exigência de contrapartidas para sua fruição são aspectos que interferem no direito do ente público de revogar a lei que criou o incentivo fiscal. A preocupação com a segurança jurídica, da qual é derivada a proteção à confiança legítima e à boa-fé do contribuinte, justifica o disposto no art. 178 do CTN, a dispor que "a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104".

A hipótese de concessão de isenções condicionadas ou onerosas é frequente, tais como as que ocorrem naqueles casos em que o Poder Público busca incentivar a criação de investimentos econômicos em determinada região ou atrair determinada empresa para o seu território, nos quais a fruição do benefício possui como contrapartida a construção de uma planta industrial e o exercício de uma nova atividade econômica, com alta demanda por empregos e elevação da arrecadação tributária no longo prazo.

Em regra, a doutrina não diverge sobre a impossibilidade de revogação de isenção quando concedida por prazo certo e sujeita a condições onerosas como investimentos e gastos do contribuinte. Nessa hipótese, é recorrente a invocação da proteção da boa-fé e da confiança legítima do contribuinte.⁴⁵ Como bem lembra Aliomar Baleeiro,⁴⁶ a

42. Como isenções específicas para fomentar programas voltados para assegurar a dignidade da pessoa humana, a isonomia, a saúde ou a educação.

43. Como eventuais medidas tributárias para atender ao art. 218 da CF/1988 ("Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas").

44. O Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) prevê, no seu art. 4º, que para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos, os institutos tributários e financeiros, entre os quais se destacam os incentivos e benefícios fiscais e financeiros.

45. Vide Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., 2010, pp. 1.377-1.378, e Ricardo Lodi Ribeiro, *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008, pp. 251-252.

46. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 1.376.

isenção, nesses casos, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época.

Por outro lado, o Poder Público deve se portar de forma leal e transparente nas relações travadas com os particulares, buscando preservar as expectativas legítimas do contribuinte que foram embasadas em seus compromissos firmados. São posturas esperadas e inerentes ao Estado Democrático de Direito. Como bem sintetiza Humberto Ávila,⁴⁷ quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança.⁴⁸ Deve-se dizer, ainda, que a boa-fé prevista no Código Civil⁴⁹ irradia efeitos nessas situações bilaterais travadas entre o Poder Público e o contribuinte.

Isso quer dizer que a lei que instituiu a isenção poderá ser revogada ou alterada, *mas essa lei nova não alterará a situação anterior já estabelecida em prol do contribuinte*. Há uma relação de bilateralidade que exige do Poder Público o dever de seguir e observar as regras originalmente previstas quando da criação do estímulo fiscal.

Tal exigência decorre, inclusive, da previsão constitucional da proteção ao direito adquirido (art. 5º, XXXVI, da CF), evitando o grave prejuízo que o contribuinte teria caso lhe fosse retirado direito já incorporado ao seu patrimônio jurídico.⁵⁰

A questão envolvendo o art. 178 do CTN já foi apreciada pelos Tribunais Superiores. O STF, no final de 1969, editou a Súmula 544: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça possui diversos precedentes⁵¹ reconhecendo o direito do contribuinte

47. Humberto Ávila, "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte", *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr.-maio 2002, disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>, acesso em 10.5.2014.

48. Idem, *ibidem*.

49. "Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé."

50. Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro, *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*, cit., p. 251.

51. Conferir o AgRg no REsp 835.466/PE, rel. Min. José Delgado, j. em 12.9.2006, DJ de 16.10.2006, p. 315, julgado que analisa o art. 178 do CTN e se apoia em diversos precedentes do STJ e no Enunciado 544 da Súmula do STF para assegurar o direito do contribuinte à isenção.

à manutenção do benefício concedido em razão de contrapartidas e por prazo certo, merecendo destaque um precedente que analisou o art. 178 do CTN e reconheceu que "a isenção fiscal deve ser revogada tão logo desapareça o interesse público que a motivou", mas ressaltou que, "se o benefício foi outorgado como incentivo a determinado projeto empresarial, é defeso revogá-la, enquanto se mantiver em execução o projeto", pois, "do contrário, haveria reprovável deslealdade, que não se deve permitir ao Estado".⁵²

Dessa forma, em resposta às perguntas, pode-se afirmar que é possível a revogação de um incentivo fiscal a qualquer tempo, desde que ele não tenha sido concedido de forma onerosa (condicionada) e por prazo certo. A exigência de contrapartida, bem como a previsão de prazo para sua fruição, são elementos configuradores do direito ao benefício enquanto estiverem presentes os requisitos previstos na lei, impedindo, portanto, que a revogação surta efeitos imediatos. Sua inobservância pelo Poder Público viola a segurança jurídica, seja na ótica do direito adquirido do contribuinte, seja na forma da proteção à confiança legítima e da boa-fé do contribuinte.⁵³

4.2 A resposta dada à questão anterior é a mesma caso, em vez de revogação, tenha-se a nulidade do incentivo, posteriormente reconhecida no âmbito administrativo ou judicial? Pode a entidade tributante que houver editado lei concedendo incentivo cobrar o tributo correspondente em razão da inconstitucionalidade posteriormente declarada da lei que ela própria editou?

O tema da segurança jurídica deve ser retomado para analisar a questão proposta, que envolve incentivos fiscais posteriormente declarados nulos. A questão envolve outros elementos a serem considerados, pelo que não é possível transferir automaticamente a resposta dada ao item 4.1 para o questionamento ora proposto.

52. REsp 1.073/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, rel. p/ acórdão Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, j. em 18.12.1991, DJ de 22.6.1992, p. 9.723.

53. Não se fará neste texto, até por não ser o seu objetivo, a diferenciação entre os princípios da confiança e da boa-fé. Sobre o tema, cfr. Misabel Abreu Machado Derzi, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, São Paulo, Noeses, 2009, pp. 378-383.

No caso de anulação/revogação do incentivo por ato da Administração Pública em razão de vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade, merece ser destacado que o seu poder de autotutela, externado nas Súmulas 346⁵⁴ e 473 do STF,⁵⁵ não é absoluto, sendo atenuado em razão da proteção à confiança legítima e à boa-fé do cidadão.

Essa questão vem sendo estudada de forma pioneira pelo direito administrativo, especialmente porque esse ramo foi bastante influenciado pelo direito constitucional, no movimento que se convencionou chamar de constitucionalização do direito público. Como ressalta Gustavo Binenbojm, o direito administrativo ficou, durante muito tempo, atrelado à ideia de que “administrar é aplicar a lei de ofício” (mera reprodução ou aplicação mecânica da lei). Caminha-se hoje para uma vinculação da atividade administrativa ao ordenamento jurídico como um todo (bloco de legalidade), não a uma espécie normativa específica (lei formal). A Constituição da República (com suas regras e princípios) “passa a ser o elo de unidade a costurar todo o arcabouço normativo que compõe o regime jurídico administrativo. A superação do paradigma da legalidade administrativa só pode ocorrer com a substituição da lei pela Constituição como cerne da vinculação administrativa à juridicidade”.⁵⁶

Ao superar o entendimento de que o Direito não se restringe à lei formal, e avançar para a compreensão de que se deve compreender o princípio da legalidade como *juridicidade*,⁵⁷ a ilegalidade de uma lei ou de um ato administrativo não será justificativa suficiente para anular todos os atos praticados sob sua vigência. Afinal, mesmo ilegal, ele gerou efeitos na esfera patrimonial de terceiros.⁵⁸

54. Súmula 346/STF: “A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”.

55. Súmula 473/STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

56. Gustavo Binenbojm, *Uma Teoria do Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Renovar, 2008, pp. 140-141.

57. Conferir, entre outros, João Batista Gomes Moreira, *Direito Administrativo: da Rigidez Autoritária à Flexibilidade Democrática*, Belo Horizonte, Fórum, 2008; Raquel Melo Urbano de Carvalho, *Curso de Direito Administrativo*, Salvador, JusPodivm, 2008; e Ricardo Lodi Ribeiro, *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.

58. Vide, por exemplo, a posição de Edilson Pereira Nobre Júnior: “a sujeição à legalidade não motiva o afastamento do Poder Público das exigências da boa-fé, jus-

É por isso que o direito administrativo admite, em algumas situações, a *convalidação do ato administrativo inicialmente ilegal*. Essa convalidação, muitas vezes, é justificada na necessária proteção da confiança legítima e da boa-fé do administrado. E esse dever de atenção ao princípio da *boa-fé* é agravado em razão de sua conjugação com o *princípio da moralidade*, a ser sempre observado por qualquer órgão do Poder Público.⁵⁹

E essa linha de compreensão vem sendo acolhida pela jurisprudência do STJ,⁶⁰ merecendo destaque o decidido no RMS 407⁶¹ e RMS 6.518,⁶² precedentes da década de 1990, mas que ainda são bem atuais, pois retiram o rigor do poder de autotutela e legitimam a manutenção de atos originalmente viciados em razão da necessária proteção à segurança jurídica.

Essas premissas geram efeitos também no estudo do direito tributário. O âmbito de aplicação do princípio da proteção da confiança

tamente porque, numa perspectiva mais larga e atual, o cânon da legalidade exprime a concepção de conformidade ao Direito (universo sabidamente mais vasto do que o dos atos legislativos e regulamentares), ou como sentenciam Eduardo García de Enterría & Tomás Ramón Fernandes, ‘os atos e disposições da Administração, todos devem ‘submeter-se ao Direito’, devem ser ‘conformes’ ao Direito” (*O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002, pp. 308-309).

59. Essa posição é acompanhada pelo STJ (RMS 6.183/MG, rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, DJU de 8.12.1995) e por estudiosos do direito civil: “A proteção da expectativa legitimamente criada pela contraparte é de exponencial relevância também no Direito Administrativo, pois a conduta da Administração Pública, para além da adstrição ao princípio constitucional da moralidade pública, vem ainda revestida pela presunção de legalidade dos atos administrativos” (Judith Martins-Costa, *Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 206).

60. STJ, REsp 36.120-6/SP, 3ª Turma, rel. Min. Waldemar Zveiter, j. em 21.9.1993, RT 705/241; STJ, REsp 141.879/SP, 4ª Turma, rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, j. em 17.3.1998, *Lex JSTJ* e TRF 111/187; REsp 162.424/ES, rel. Min. Vicente Leal, j. em 14.4/1998, DJ de 11.5.1998, p. 173.

61. “A regra enunciada no verbete n. 473 da Súmula do STF deve ser entendida com algum temperamento: no atual estágio do direito brasileiro, a Administração pode declarar a nulidade de seus próprios atos, desde que, além de ilegais, eles tenham causado lesão ao Estado, sejam insuscetíveis de convalidação e não tenham servido de fundamento a ato posterior praticado em outro plano de competência” (STJ, RMS 407, 1ª Turma, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, RDA 184/113).

62. “(...) Na avaliação da nulidade do ato administrativo, é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que ele se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito (...)” (STJ, RMS 6.518, 1ª Turma, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, RDA 184/134).

não abrange apenas atos praticados com amparo em leis ou outros atos normativos válidos que tenham sido modificados, no qual o particular poderá alegar, em seu benefício, as garantias do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Partindo desse raciocínio, Humberto Ávila afirma que a proteção derivada da confiança alcança também “atos, concluídos ou iniciados, praticados com base em atos normativos que se revestiam de legalidade meramente aparente, *ou nem isso*, e cuja anulação desde o início causaria frustração da expectativa individual sobre eles lançada” (destacamos).⁶³ Discordamos do autor quanto ao trecho em itálico, em que se dá pouca importância – ou pelo menos uma importância menor do que consideramos devida – ao fato de o ato normativo não ter aparência de legalidade.

Humberto Ávila propõe a existência de três formas fundamentais de proteção das expectativas dos contribuintes: a *proteção procedimental*, a *proteção substancial* e a *proteção compensatória*.

A proteção procedimental exige que o controle realizado pela Administração Pública seja feito observando a *cláusula do devido processo legal*, dando oportunidade de o contribuinte se manifestar antes mesmo de qualquer ato impositivo por parte do Fisco. Realmente, por se tratar de um ato administrativo que repercute na esfera individual, é vedada a revisão unilateral pela Administração Tributária.

A necessidade de ser instaurado um *processo administrativo* para legitimar a revisão de atos administrativos (controle de legalidade) é tema debatido constantemente nos Tribunais, merecendo destaque decisão proferida pelo STF em 2011 que, analisando recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida,⁶⁴ decidiu que o Estado possui a faculdade de revogar os atos que repete ilegalmente praticados, “porém, se de tais atos já decorreram efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo”.

No caso, o Estado de Minas Gerais buscava rever a contagem de tempo de serviço, o cancelamento de quinquênios e pretendia a *devolução de valores* tidos por indevidamente recebidos pelo servidor. O

63. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 376.

64. Tema 138: *Anulação de ato administrativo pela Administração, com reflexo em interesses individuais, sem a instauração de procedimento administrativo* (RE 594.296, rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. em 21.9.2011, DJe de 10.2.2012).

STF deixou bem claro que a pretensão estatal apenas poderia ser imposta ao cidadão *depois de submetida a questão ao devido processo administrativo* em que se mostra de *obrigatória* observância o respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Ultrapassada a questão procedimental, deve-se enfrentar o tema sob a ótica da proteção à confiança. Não há dúvida de que os atos administrativos podem gerar expectativas para o contribuinte, seja no que diz respeito à sua validade, seja quanto à realização concreta daquilo que preveem. A proteção à confiança, entretanto, não é automática. Ela decorre das condutas tomadas pela parte e depende da fonte geradora dessa expectativa, qual seja de um ato normativo geral e abstrato ou de um ato individual ou concreto.

A face subjetiva do princípio da confiança legítima faz com que sua aplicação dependa de provas concretas, ou seja, do contexto fático, pois ele visa garantir um direito *individual* do contribuinte.

Nos casos em que o Poder Público edita atos normativos gerais e abstratos (leis, regulamentos, portarias) que possuem presunção de validade, não há dúvida de que esses atos criam expectativas aos contribuintes, justificando, em princípio mas não sempre, a proteção da confiança legítima e da boa-fé.

Por sua vez, em se tratando de ato individual ou concreto (como a hipótese do art. 179 do CTN), cria-se uma relação jurídica concreta entre o Fisco e o contribuinte que gera expectativas, não podendo a confiança estabelecida ser quebrada em momento futuro e por parte do Fisco simplesmente em razão de posterior constatação de ilegalidade na concessão do benefício.

Ou seja, o simples fato de o ato normativo (abstrato ou individual) ser revogado em razão de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade *não é justificativa suficiente* para legitimar em todos os casos a cobrança retroativa do tributo não pago pelo contribuinte. Não ficará sem proteção o contribuinte que, por longo tempo, adota determinada conduta por confiar nas promessas ou por indução do próprio Estado, despendendo dinheiro, de forma a não ser mais possível reverter o quadro atual em que se encontra após a revogação do ato que gerou a base da confiança.

Todavia, a avaliação da *base de confiança*, ou seja, das normas que serviram de justificativa para o comportamento ativo ou omissivo do contribuinte, não é tarefa fácil, pois *ela depende de diversos elementos*,

tais como o grau de vinculação da norma, de sua permanência ou duração, da onerosidade imposta ou resultante de sua observância, de sua eficácia no tempo, da sua maior ou menor aparência de legalidade e de seu caráter indutor e de fomento. Humberto Ávila assim retrata a situação estudada:

(...) um termo de acordo oneroso e com finalidade extrafiscal que consolide uma estreita relação de cooperação entre o Estado e o contribuinte na realização de finalidades públicas e induza o comportamento do contribuinte de tal modo que os atos já praticados e os gastos já realizados o coloquem em uma situação de fato irreversível reclama a aplicação dos princípios de liberdade e de propriedade, de um lado, e de moralidade, de outro. Quanto maior a relação de cooperação do cidadão com o Estado, tanto maior será a pretensão de permanência dos reflexos jurídicos da sua ação.⁶⁵

O esforço doutrinário atual não se pauta por uma análise dicotômica ou dual sobre a base de confiança (se a norma é válida/inválida; legal/ilegal), mas por uma verificação do grau do exercício da confiança, no qual são relevantes tanto o comportamento do contribuinte como o do Fisco. Quanto à análise de Humberto Ávila, parece-nos que o autor não dá a devida importância ao grau de aparência de legalidade do ato. Segundo sua proposta, a confiança pode proteger até mesmo aquelas situações relativas a atos com manifesta ilicitude, como é o caso de benefícios fiscais do âmbito do ICMS concedidos sem qualquer supedâneo nos convênios exigidos pela Lei Complementar 24/1975. Não concordamos com essa posição do autor, que nesse particular parece destoar francamente da própria base teórica alemã em que o autor baseia seu trabalho.⁶⁶

Em síntese, a resposta ao problema não se dará a partir da simples ilegalidade do ato normativo posteriormente revogado. Pela doutrina, em regra, quanto maior a onerosidade (maiores encargos impostos ou incorridos pelo contribuinte), maior o tempo de duração e eficácia do ato normativo, e quanto maior for a irreversibilidade dos efeitos produzidos, maior será a necessidade de proteger a confiança legítima e a

65. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, cit., pp. 383-384.

66. Idem, *ibidem*, pp. 375-381.

boa-fé do contribuinte, mesmo que em detrimento da simples legalidade formal. Ou seja, há muitos outros elementos envolvidos para justificar a aplicação do princípio da confiança legítima e manter os atos praticados sob a égide de um ato ou lei posteriormente reputado ilegal ou inconstitucional. Diante dessa conclusão, Ricardo Lodi Ribeiro ilustra com o seguinte exemplo:

Por outro lado, no juízo de ponderação com a legalidade, a dignidade da proteção é reforçada quando o beneficiário consumiu as prestações patrimoniais, como salários, pensões, ou as recebeu em contrapartida ao cumprimento de obrigações, como a construção de fábricas. Nessa avaliação entre os interesses contrapostos, recomenda-se, em geral, que as prestações passadas não sejam restituídas, em nome da dignidade da proteção da confiança, mas que não prossiga com o seu pagamento ou gozo, em favor da legalidade. (...)

Uma maior proteção se dará aos benefícios fiscais condicionados, onde a dignidade da proteção se faz mais intensa, em razão das obrigações que o contribuinte teve que cumprir para ter direito ao favor legislativo.⁶⁷

Outro elemento importante na avaliação da manutenção dos atos praticados pelo contribuinte está na necessária análise da existência ou não de prejuízo à coletividade. Mesmo sendo ilegal o ato normativo que regravava a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, se a finalidade legal foi atingida e não houve prejuízo ao Poder Público ou à coletividade, não há justificativa para a cobrança retroativa. Não é fácil aferir a ausência de prejuízo, mas essa premissa decorre da diretriz comumente aceita de que não se declara a nulidade se não houver prejuízo.⁶⁸

Assim, no processo administrativo instaurado para verificação dos efeitos decorrentes da fruição de um benefício posteriormente declarado ilegal devem-se avaliar, de forma bem ampla, todas as suas

67. Ricardo Lodi Ribeiro, *A Segurança Jurídica do Contribuinte*, cit., pp. 236 e 245.

68. Nesse sentido, Humberto Ávila, *Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*, cit., pp. 359-360, e Humberto Ávila, "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte", *Revista Diálogo Jurídico*, cit., pp. 4-5.

implicações do mencionado benefício, especialmente quando ele for concedido de forma condicionada ou onerosa. Ou seja, o Fiscal de tributos não pode simplesmente desconsiderar os efeitos e efetuar o lançamento de ofício. Em se tratando de avaliação de benefícios fiscais, é possível que o agente fiscal, isoladamente, não tenha condições de verificar todas as suas dimensões (econômicas, sociais, e não apenas tributárias), motivo pelo qual a atividade fiscal será bem mais complexa, independentemente da ilegalidade/inconstitucionalidade do ato normativo criador do incentivo legal.⁶⁹

Referências

- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. "Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros". *Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional*. n. 1, pp. 1120, 121-99.
- ÁVILA, Humberto. "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte". *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr.-maio 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10.5.2014.
- _____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2010.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Renovar, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo, Saraiva, 2007.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo, Noeses, 2011.
- CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de Direito Administrativo*. Salvador, JusPodivm, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo, Noeses, 2009.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995.

69. Nesse sentido, Humberto Ávila, "Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte", *Revista Diálogo Jurídico*, cit., p. 5.

- GODOI, Marciano Seabra de. "Extrajurisdicção y sus límites constitucionales". *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*. n. 1, pp. 2004, 262-219.
- _____. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1999.
- _____. "Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988". *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, n. 200, pp. 2013, 151-137.
- MARTINS-COSTA, Judith. *Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 2002.
- MIRANDA, Ricardo Nunes de. "Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidades". Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado Federal, abr. 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades>>. Acesso em: 12.6.2014.
- MOREIRA, João Batista Gomes. *Direito Administrativo: da Rigidez Autoritária à Flexibilidade Democrática*. Belo Horizonte, Fórum, 2008.
- NOBRE JR., Edilson Pereira. *O Princípio da Boa-fé e sua Aplicação no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2012.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.