



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO  
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO LATO SENSU DIREITO TRIBUTÁRIO

Luís Henrique Dos Santos Junior

**INCENTIVOS FISCAIS: DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS, GUERRA FISCAL  
E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.**

Salvador

2019

LUÍS HENRIQUE DOS SANTOS JUNIOR

**INCENTIVOS FISCAIS: DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS, GUERRA FISCAL  
E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito tributário da Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito para obtenção de título de Especialista em Direito Tributário.

Salvador.

2019

LUÍS HENRIQUE DOS SANTOS JUNIOR

**INCENTIVOS FISCAIS: DOS BENEFÍCIOS FINANCEIROS, GUERRA FISCAL  
E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade Baiana de Direito e Gestão, como requisito para obtenção de título de Especialista em Direito Tributário. Banca Examinadora:

---

Presidente

---

Membro

---

Membro

Salvador

2019

## RESUMO

O presente trabalho monográfico propõe o estudo dos incentivos fiscais, por meio de uma revisão bibliográfica do assunto, através do qual se faz uma visita ao Pacto Federativo e a Constituição Federal, conceituando o que são os incentivos fiscais, seus princípios norteadores e sua aplicação, em especial o caso da Zona Franca de Manaus – ZFM. Quanto a aplicação, o trabalho também aborda a perspectiva da guerra fiscal e da imunidade tributária, das entidades religiosas, partidos políticos, entidades políticas e publicações de livros, periódicos e jornais, investigando a expansão, sobretudo, da imunidade religiosa no Brasil, tornando-se assim, imperioso analisar o instituto, a fim de aferir um limite à intributabilidade, pois, não raras vezes, acaba por beneficiar entidades não merecedoras, que transformam o benefício constitucional em um verdadeiro comércio.

**Palavras-chave:** Incentivo Fiscal. Imunidade Tributária. Desenvolvimento Econômico.

## **ABSTRACT**

The present monographic work proposes the study of fiscal incentives, through a bibliographic review of the subject, through which a visit is made to the Federative Pact and the Federal Constitution, conceptualizing what are the fiscal incentives, their guiding principles and their application, in particular the case of the Manaus Free Zone - ZFM. As for the application, the work also addresses the perspective of tax warfare and tax immunity, of religious entities, political parties, political entities and publications of books, periodicals and newspapers, investigating the expansion, above all, of religious immunity in Brazil, if this is the case, it is imperative to analyze the institute in order to establish a limit to the taxable income, since, not infrequently, it benefits non-deserving entities, which transform the constitutional benefit into a true commerce.

**Keywords:** Fiscal Incentive. Tax Immunity. Economic development.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	7
2 CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E A FORMAÇÃO DO ATUAL PACTO FEDERATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	10
2.1 Pacto Federativo e Ajustes Fiscais.....	11
<b>2.1.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (CF /1988) E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)</b> .....	13
2.2 Preocupações Atuais.....	16
3 INCENTIVOS FISCAIS.....	18
3.1 Conceito <b>18</b>	
3.2 Princípios constitucionais tributários.....	23
3.2.1 Princípio da Legalidade .....	24
3.2.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA .....	25
3.2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	26
3.2.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE.....	27
3.2.5 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DA TRIBUTAÇÃO .....	28
<b>3.3 Incentivos fiscais – exemplos e jurisprudência</b> .....	29
3.3.1 INCENTIVOS APLICADOS – ZONA FRANCA DE MANAUS .....	35
<b>4 INCENTIVO FISCAL APLICADO .....</b>	<b>40</b>
<b>4.1 O Conselho Nacional de Política Fiscal – CONFAZ e a Guerra Fiscal.</b>	<b>40</b>
<b>4.2 Responsabilidade fiscal - Meios de coibir a guerra fiscal .....</b>	<b>49</b>
<b>4.3 Incentivos Fiscais em contratos internacionais .....</b>	<b>52</b>
<b>5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>55</b>
<b>5.1 Conceituação .....</b>	<b>55</b>
<b>5.2 Imunidade x Isenção x Não Incidência .....</b>	<b>56</b>
<b>5.3 Espécies de Imunidade .....</b>	<b>57</b>
5.3.1 IMUNIDADE DAS ENTIDADES POLÍTICAS.....	57
5.3.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	58
5.3.3 IMUNIDADES DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS .....	60
5.3.4 IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO .....	62
<b>5.4 Imunidade Religiosa dos Templos de Qualquer Culto.....</b>	<b>63</b>
5.4.1 CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO .....	64
5.4.2 A IMUNIDADE RELIGIOSA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO REFLEXO DA GARANTIA DOARTIGO 5º, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	65
5.4.3 O LAICISMO NO BRASIL.....	66
5.4.4 ANÁLISE HISTÓRICO-EVOLUTIVA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	67
5.4.5 ALCANCE DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO AOS ANEXOS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.....	69
5.4.6 PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS.....	70
<b>5.5 Imunidade Objetiva x Subjetiva.....</b>	<b>71</b>
<b>5.6 Alcance da Imunidade nos Cemitérios de Propriedade Privada .....</b>	<b>72</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>75</b>
<b>7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>78</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde as mais remotas sociedades humanas, tem-se como basilar a ideia de um Estado a organizar e regular as atividades humanas, de modo a compatibilizar direitos e, mais recentemente, atuar na prestação de serviços de natureza pública.

De modo a promover o custeio de suas atividades, o Estado lança mão de tributos, cobrados dos cidadãos que dentro dele se inserem.

Historicamente, a cobrança de tributos sempre esteve presente nas relações entre seres humanos e o Estado. Seja como forma de dominação e subjugação de povos conquistados, quer seja em relação à manutenção do poder estatal, ou até mesmo na noção moderna de Estado Social, no qual os tributos possuem a clara função de custear os serviços prestados pelo Estado, sempre está presente a figura do fisco a exigir do particular parte de seu patrimônio.

No contexto atual, todavia, tem-se que a atividade estatal de cobrança de tributos é regulada pelo microssistema denominado Direito Tributário. Tal ramo do Direito tem como escopo o estabelecimento de balizas com a finalidade de fazer com que a função arrecadatória do Estado não venha a interferir negativamente nas liberdades constitucionalmente defendidas.

Tendo em vista que, conforme mencionado, a atividade arrecadatória se afigura como uma das funções precípuas do Estado, tem-se que a Constituição Federal se torna um importante substrato de normas a limitar e dirigir a atuação estatal no tocante à cobrança de tributos.

Outrossim, pode-se falar em um Direito Tributário Constitucional, através do qual se garante as liberdades individuais.

Dentre as liberdades que a Constituição se propõe a garantir e que estão umbilicalmente ligadas à tributação estatal encontra-se a livre iniciativa e a liberdade de comércio, tanto nacional quanto internacional.

O que se percebe, neste contexto, é que a questão tributária impacta diretamente na economia, fazendo com que atividades sejam mais ou menos viáveis economicamente, tendo em vista a forma de tributá-las e quanto o valor dos tributos impactam no preço final dos produtos.

Toda a complexidade dos tributos, bem como os valores exigidos pelo fisco passam a integrar a estrutura produtiva, impactando na produção, no consumo e no comércio de maneira geral.

É necessário, portanto, ressaltar também a importância da discussão acerca dos tributos. Como é sabido, o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, a qual impacta diretamente em todas as atividades empresariais desenvolvidas no país. Assim, compreender melhor as formas de tributação podem ter um impacto extremamente positivo no desenvolvimento de qualquer negócio empresarial no país.

Com esta conjuntura em escopo, verifica-se que muitas vezes os entes da federação concedem incentivos fiscais, na forma de remissão ou isenção de tributos.

Esta política fiscal tem por finalidade o estímulo a determinadas atividades ou a determinadas regiões, ao passo que, com uma menor carga tributária, um valor menor é repassado ao consumidor no produto final, tornando-o mais acessível, e a atividade comercial menos onerosa ao empresário.

De todo modo, e tendo em vista que a atividade de cobrança de tributos se desdobra em uma atividade administrativa vinculada, tais incentivos não podem ser concedidos indiscriminadamente, sob pena de ferirem os princípios constitucionais tributários, bem como representarem uma ruptura ao pacto federativo.

Outrossim, chega-se ao objetivo do presente trabalho, que é a análise da possibilidade jurídica da concessão de incentivos fiscais, sua relação com o desenvolvimento econômico, eventuais aspectos negativos de sua concessão – tais como a guerra fiscal – e meios de contornar estes aspectos.

Para tanto, analisa-se de forma detida os principais aspectos relativos ao poder constitucional de tributar e ao pacto federativo, de modo a demonstrar os ditames constitucionais acerca da universalidade da tributação.

Posteriormente, analisam-se os princípios constitucionais tributários como limitadores da atividade do fisco, bem como os conceitos relativos aos incentivos fiscais e sua diferenciação com o instituto da imunidade tributária.

Por fim, analisa-se os incentivos fiscais em específicos, mencionando seus aspectos positivos e negativos, e analisando a atuação do CONFAZ e da chamada Guerra Fiscal

## **2 CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E A FORMAÇÃO DO ATUAL PACTO FEDERATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Em primeira monta, e tendo em vista a ampla discussão que se pretende realizar ao longo deste estudo, cumpre-se apresentar os fundamentos constitucionais e a forma de organização do sistema tributário brasileiro, apontando os limites da autoridade tributária no Brasil, os diferentes tipos de arrecadação tributária, para oferecer uma visão completa da formação da carga tributária brasileira.

Observa-se que, para o desenvolvimento de suas atividades, o Estado precisa, de alguma maneira, de recolher recursos. São muitos serviços públicos desenvolvidos pelo Estado, e de alguma forma é necessário promover a arrecadação financeira. Assim, surgem os tributos: como o pagamento pela contrapartida dos serviços públicos prestados pelo Estado.

Verifica-se que, na história humana, muitas foram as vezes que o Estado se utilizou da cobrança de tributos como forma de oprimir e controlar os cidadãos sob sua tutela. Nas monarquias absolutistas, os reis cobravam altos impostos de seus súditos, de modo a financiar as regalias da corte. No Brasil colônia, durante o ciclo do ouro, temos como exemplo a chamada “derrama”, que instituiu uma cobrança forçada até que se atingisse um determinado valor de arrecadação.

Dessa forma, com a evolução dos sistemas jurídicos, surgiu a necessidade de ordenar a tributação, de modo a torná-la mais plausível, bem como proteger os cidadãos da “fúria arrecadatória” dos governos.

Neste diapasão, surge o Direito Tributário, como ferramenta de disciplina e organização dos poderes de arrecadação, fiscalização e obtenção de receitas pelo Estado.

Apropriando-se do conceito elaborado por Eduardo Sabbag (2016, p. 52), temos a seguinte definição:

Diante de tão pontuais definições, entendemos que é possível extrair desse plano conceitual que o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

O Direito tributário, portanto, deve ser visto em primeira monta como garantia dos contribuintes em face do poder do Estado, pois permite-lhes conhecer de antemão a forma e os prazos com que os tributos lhes serão exigidos, protegendo-os, portanto, dos arbítrios estatais.

## **2.1 Pacto Federativo e Ajustes Fiscais**

O Brasil é um país organizado sob o presidencialismo, sistema político republicano, sob a forma de Estado federativo com o poder dividido em estados em que a concorrência para estabelecer e cobrar impostos é distribuído não só entre o poder central (federal) e as 26 entidades federadas ("estados", unidades federativas), mas também divididas entre 5.570 poderes locais, denominados municípios, que são subdivisões políticas territoriais dos estados. Além disso, outra entidade política territorial, denominada Distrito Federal (DF), onde a sede da República Federativa do Brasil está localizada, também recebe a concorrência fiscal, pode estabelecer e cobrar impostos típicos de estados e também atribuídos às municipalidades. Esta organização é estabelecida pela Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 e ainda em vigor.

Conforme se vê pela dicção da Constituição Federal de 1988, norte normativo da República Brasileira, estabeleceu-se o federalismo como forma de Estado. Nesta direção, tem-se que os estados membros da federação se unem sob a égide constitucional, devendo-lhe obediência, mas retendo para si certas competências. Acerca do Estado Federal, tem-se:

No Estado federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização. Como dispõem dessa capacidade de auto-organização, que implica o poder de fundar uma ordem constitucional própria, os Estado-membros, atuando aí fora de toda a submissão a um poder superior e podendo no quadro das relações federativas exigir do Estado Federal o cumprimento de determinadas obrigações, se convertem em organizações políticas incontestavelmente portadoras de caráter estatal (FERNANDES, 2017, p. 231).

O federalismo portanto, se origina de um movimento centrífugo de poder, através do qual existe uma norma superior – no caso a Constituição Federal – a qual todos devem se submeter. Todavia, na tentativa de se estabelecer maiores condições de autonomia, respeitadas as condições individuais de cada estado membro, cria-se a possibilidade de que estes possuam ingerência administrativa e legislativa, naquilo que for de seu interesse local.

O federalismo, portanto, representa inclusive uma forma de se garantir a sistematização de freios e contrapesos, funcionando inclusive como um dos alicerces do Estado de Direito. Neste sentido:

Outro conteúdo próprio das constituições — a organização do Estado — também reclama que se situem as normas constitucionais em posição hierarquicamente superior. As constituições liberais, além de fixarem catálogos de direitos, possuíam também normas que instituíam órgãos do Estado, distribuíam competências entre eles e estabeleciam procedimentos para sua atuação. As constituições, com o objetivo de conter os excessos da maioria, estabeleceram arranjos institucionais como o bicameralismo, a federação e a separação dos poderes. Sem esses mecanismos de controle, garantidos em constituições providas de supremacia, o Estado de Direito seria colocado em risco (SOUZA NETO, 2012, p. 13).

Dessa forma, tem-se a Constituição Federal como fonte da qual se estabelece esta repartição, estabelecendo-se cuidadosamente as competências privativas, concorrentes e residuais de cada ente. Assim, a repartição de competências serve ao propósito de dotar todos os entes da federação de autonomia para a gestão de seus atos. Nesta direção:

Pois bem, autonomia é a capacidade de desenvolver atividades dentro de limites previamente circunscritos pelo ente soberano. Assim sendo, a autonomia nos traduz a ideia de algo limitado e condicionado pelo ente soberano. Mas, visto o conceito teórico, o que cabe ainda é uma pergunta sobre o que seria autonomia na prática. Ou seja, como podemos vislumbrar essa capacidade (conferida pelo ente soberano) de desenvolver atividades? Sem dúvida, na prática, a autonomia se subdivide em uma tríplice capacidade, ou seja, para afirmarmos que um ente é realmente dotado de autonomia, o mesmo (em nosso federalismo) deve ser dotado de uma tríplice capacidade. Portanto, o mesmo deve ser acometido de uma auto-organização (ou normatização própria), de um autogoverno e de uma autoadministração para o exercício de suas atividades (SOUZA NETO, 2012, p. 13).

Além da competência para estabelecer e cobrar impostos a serem distribuídos entre entidades políticas (governo central, estados, municípios e

DF). Assim, o governo central, federal, está obrigado pela Constituição a rever uma parte dos valores arrecadados com seus principais tributos aos estados, ao DF e aos municípios; bem como os estados devem rever uma parte do rendimento de seus principais impostos para os municípios. Nesta direção:

No que respeita as receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo - que mais de perto vai interessar-nos - o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição (AMARO, 2006, p. 93).

Mas a distribuição dos valores coletados entre entidades políticas não ocorre apenas com impostos, como também uma parte das taxas cobradas a título de contribuições especiais de seguridade social (especialmente aquelas para o financiamento da saúde pública e bem-estar) e taxa reduzida de contribuições de intervenção no domínio econômico (especialmente no setor de combustíveis) são distribuídas entre o governo federal, estados, DF e municípios cujas regras de distribuição do montante da arrecadação de impostos Brasil, ver artigos 157 a 162, bem como artigos 198, §3, II, da Constituição Brasileira.

Para além da competência disposta na Constituição Federal, em relação à instituição e cobrança de tributos, há a previsão de repartição de receitas entre os entes estatais.

Com efeito, há uma grande interligação entre os entes federados e a União no tocante à atividade fiscal, seja ela de instituição, cobrança ou fiscalização tributária. Nestes pontos de contato, portanto, criam-se questões nevrálgicas, as quais serão analisadas mais detidamente em momento oportuno no decorrer deste estudo.

### 2.1.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (CF /1988) E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

A Constituição brasileira é especialmente detalhada em questões tributárias, constituindo um amplo sistema de regras para a proteção dos cidadãos contribuintes. Além da Constituição brasileira tem um capítulo especialmente dedicado à tributação, contendo a divisão de poderes fiscais entre

as entidades políticas federais e definindo princípios e limites sobre o poder de tributar, existem inúmeros outros regulamentos fiscais espalhados por toda a Constituição. Portanto, existem regras para a tributação em todos os capítulos da Constituição brasileira, embora alguns não são explícitos, mas implícita, decorrente da interpretação das normas gerais da Constituição quando aplicada em matéria fiscal.

Por esta razão, diz-se que o cidadão brasileiro tem proteção constitucional de um regime especial em matéria fiscal, único caso no mundo, ao se comparar com a Constituição de outros países que representam o mesmo tratamento explícita e detalhada sobre a atividade fiscal do estado.

O Direito Tributário detém elevado valor dentro do sistema jurídico na medida em que se mostra como ramo do direito responsável em estudar a aplicação de normas jurídicas na atividade de arrecadação dos tributos, principal fonte das receitas públicas. A importância de seu estudo ganha status de norma jurídica de direito público ao aplicar princípios e regras norteadoras da vontade coletiva (interesse público). Quando verificado que o direito tributário estuda o ingresso de receitas à estrutura administrativa, perceberemos que os créditos perseguidos pelos entes políticos serão empregados em benefício da mesma coletividade pagante. Ao designar que os valores arrecadados se aplicam em favor da própria comunidade, concluímos que o crédito tributário é verdadeiro crédito público, pertencente a toda sociedade e não aos gestores da estrutura pública (NOVAIS, 2018, p. 29).

Segundo a Constituição Federal, atuando como uma interface entre ele e as leis ordinárias de entidades políticas (estados, federação, município e DF) e o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que, por força da recepção constitucional em 1988, tem o estatuto de lei complementar com regras gerais sobre a legislação tributária, cumprindo o disposto no artigo 146 da Constituição.

A Constituição Federal, portanto, se afigura como o vetor normativo, que com suas normas baliza toda a atuação dos entes fiscais nas diversas atividades que tem por escopo a arrecadação Estatal. Com efeito, as normas constitucionais estabelecem ditames a serem seguidos por todos os entes com capacidade tributária, no tocante ao estabelecimento de leis tributárias, a forma e tempo de exigência de tributos e as garantias dos contribuintes.

Além da Constituição Federal, o legislador constituinte reputou a eventual necessidade de complementação dos ditames constitucionais, relegando

diversas matérias ao tratamento por meio desta forma normativa. Tais questões são levantadas no artigo 146 da CF<sup>1</sup>.

O CTN, por sua vez, repete diversos ditames trazidos pela Constituição Federal no tocante às questões principiológicas, trazendo ainda em seu bojo mais normas programáticas, aplicáveis a todos os tributos e aos órgãos de arrecadação.

Para além dessas balizas em abstrato estão as leis instituidoras de tributos, as quais se prestam a determinar os ditames em concreto através dos quais determinado tributo se torna constituído e exigível. Neste diapasão, tem-se toda a conjuntura legal de criação de tributos. Neste sentido:

Segundo Luciano Amaro, “a Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, *in abstracto*, o tributo, que, *in concreto*, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto (SABBAG, 2016, p. 1199).

---

<sup>1</sup>Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (BRASIL. Constituição Federal. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 3 nov. 2018)

Com efeito, a competência tributária é definida na Constituição Federal para a criação dos impostos e contribuições, determinando qual ente poderá exercer tal competência.

## **2.2 Preocupações Atuais**

Percebe-se, diante da digressão realizada, que a questão tributária brasileira é demasiadamente complexa.

A repartição de competências tributárias a vários entes do pacto federativo, os quais por sua vez vem a criar cada um decretos e regulamentações específicas, acabam por gerar grande insegurança jurídica para os contribuintes de uma maneira geral.

No caso das empresas, por exemplo, a complexidade tanto da carga quanto da legislação tributária pode impactar diretamente no processo de tomada de decisão pelo empresário.

O que se vê no âmbito empresarial é que, diante de tamanha complexidade, não raro as empresas são obrigadas a contratarem profissionais da área contábil ou jurídica com o intuito de tão somente promover o desembaraço tributário, elevando ainda mais seus custos.

Não somente isso, toda esta atuação estatal acaba por gerar grave insegurança ao empresário, e entre este e os profissionais. Neste sentido:

O alto custo da burocracia e da carga tributária brasileira, somado à quantidade de declarações acessórias a que pessoas jurídicas estão obrigadas, acaba onerando as pequenas empresas. Não obstante, a comunicação de novas exigências fiscais e burocráticas é, normalmente, realizada pelo profissional contábil dessas empresas, levando o empresário a acreditar que são os profissionais da contabilidade que planejam e constroem tais exigências, bem como instituem multas (STROEHER; FREITAS; 2008, s.p.).

Atrelada à questão da complexidade, há a percepção de que a carga tributária desenvolvida no país não é vista como justa pelos contribuintes, tendo em vista que o valor pago não se traduz em contrapartidas efetivas pelo Estado.

Com efeito, o escopo da tributação é justamente o custeio da prestação de serviços públicos, bem como da estrutura administrativa do Estado como um todo.

Todavia, a falha na prestação de serviços públicos, aliado ao fato de que a tributação em si é uma intervenção direta na esfera jurídica particular – retirando de particulares e empresas recursos que poderiam ser empregados com atividades próprias – faz com que se haja a percepção de que no país o sistema tributário é injustificável. Veja-se:

[...] o tributo é uma subtração simplesmente tolerável (mas não justificável por argumentos de justiça) de direitos legítimos do cidadão, numa operação que, pela sua própria natureza, converte um recurso produtivo/ útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingressa no sorvedouro da máquina estatal) (ROCHA, 2011, p. 35).

Com efeito, de maneira geral, uma carga tributária excessivamente alta não representa necessariamente um incremento na arrecadação.

Com um sistema tributário que onera demasiadamente a produção, uma das principais consequências é o desestímulo à atividade econômica, o que enseja uma menor circulação de mercadorias, que por sua vez promove uma menor arrecadação.

Dessa forma, algumas balizas são reputadas como essenciais, de forma a melhorar a eficiência de um sistema tributário de maneira geral. Acerca desses parâmetros, cita-se:

De acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri, além da função imediata arrecadadora, um bom sistema tributário deve ter as seguintes características:

- a) eficiência econômica: não interferência na alocação econômica de recursos;
- b) simplicidade administrativa: gestão fácil e pouco custosa do sistema;
- c) flexibilidade: capacidade de reação de modo apropriado a mudanças econômicas;
- d) responsabilidade política: garantia de transparência; e) equidade: respeito às diferenças individuais (MAZZA, 2018, p. 48).

Outrossim, verifica-se que, dessas balizas, poucas são aquelas identificáveis com o sistema brasileiro.

Todavia, verifica-se que o legislador constitucional buscou criar mecanismos com o fito de minorar os efeitos negativos da tributação nas atividades econômicas. Mais notadamente, a ferramenta que melhor se enquadra neste critério são os incentivos fiscais, os quais passa-se a analisar de maneira mais pormenorizada a seguir.

### **3 INCENTIVOS FISCAIS**

Conforme tratado anteriormente, a onerosidade e complexidade da tributação brasileira tem consequências diretas na atividade econômica. Dessa forma, há a necessidade de mitigação destas consequências.

Uma das formas adotadas por entes fiscais – União, Estados e Municípios – tem sido a concessão dos chamados incentivos fiscais de forma a minorar os efeitos da tributação em determinadas atividades – ou até mesmo em determinadas regiões, conforme se tratará mais detidamente a seguir.

Neste capítulo, analisa-se os aspectos conceituais dos incentivos fiscais, sua relação com os princípios constitucionais tributários, e a diferenciação entre as formas de incentivos fiscais.

#### **3.1 Conceito**

Como é cediço, os custos tributários se configuram no aspecto contábil como custos fixos, os quais são incorporados ao produto final e repassados ao consumidor. Dessa forma, uma maior tributação representa um custo maior do produto, e, por conseguinte, uma menor viabilidade econômica do empreendimento.

Assim, verifica-se que é interesse de todos os gestores públicos o desenvolvimento do máximo de atividades empresárias nos limites territoriais sob sua responsabilidade. Um maior número de empresas pressupõe uma maior arrecadação através de impostos diretos, bem como indiretamente, com as receitas geradas pelos trabalhadores que auferem renda sob sua batuta.

Neste diapasão, verifica-se que o poder público deve sempre buscar o desenvolvimento econômico, por meio de desenvolvimento do maior número de atividades. Todavia, alguns gestores, numa ânsia de promover este desenvolvimento, tentam promover desonerações tributárias a empresas, gerando impactos que podem ser negativos.

A estas desonerações dá-se o nome de incentivos fiscais. Tal prática, embora lícita, não pode ser realizada indiscriminadamente, sob pena de gerar um desequilíbrio na tributação. Veja-se a definição dada pelo Ministério da Integração Nacional, acerca dos incentivos por eles concedidos:

Os incentivos fiscais são instrumentos da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) que visam estimular a formação do capital fixo e social nas Regiões da Amazônia e Nordeste, com o objetivo de gerar emprego e renda e estimular o desenvolvimento econômico e social. Atualmente, existem cinco modalidades de incentivos fiscais, cada uma delas relaciona-se a finalidades específicas (BRASIL, 2018).

Como forma de materializar as desonerações, concedidas através de incentivos fiscais, podem ser materializadas através de diversas formas. Dentre elas, destaca-se a remissão de créditos tributários e a isenção de tributos.

A remissão se configura como modalidade de extinção de crédito tributário já constituído, mediante lei que a autorize. A esse respeito, as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Remissão, do verbo remitir. É perdão, indulgência, indulto, diferente de remição, do verbo remir e que significa resgate. No direito tributário brasileiro é forma extintiva da obrigação, se, e somente se, houver lei autorizadora. Está aqui, novamente, o primado da indisponibilidade dos bens públicos, que permeia intensamente todo o plexo das disposições tributárias (CARVALHO, 2010, p. 480).

Acerca da isenção, esta afigura-se como modalidade de exclusão do crédito tributário por meio de dispensa de pagamento de determinado tributo. Configura-se como forma de não exercício da capacidade tributária ativa, mediante lei que assim autorizar. A esse respeito:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse. (...) o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (CARVALHO, 2008, p. 307).

A isenção se diferencia da imunidade tributária, uma vez que a imunidade se configura como forma de não incidência tributária, prevista constitucionalmente e imposta aos entes tributantes, não podendo ser ilidida.

Primeiramente, é necessário ressaltar que a imunidade se encontra inserida no contexto constitucional porque se afigura como norma referente à competência tributária – neste jaez, de afastamento da competência tributária, impedido o ente fiscal de realizar o lançamento do tributo. Assim, normas dessa magnitude somente podem ser feitas na carta política, motivo pelo qual não se fala em imunidades fixadas em lei. Veja-se:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. E limitação da competência tributária (MACHADO, 2009, p. 266).

Dessa forma, as situações jurídicas que ensejam a aplicação da imunidade tributária encontram-se inseridas no artigo 150, VI, da Carta Magna<sup>2</sup>.

Verifica-se, portanto, que a imunidade é aplicada em virtude da natureza das atividades desenvolvidas. Assim, verifica-se que todos os entes ou situações jurídicas objeto de imunidade, previstas na sobredita norma constitucional, prestam algum serviço de natureza pública.

A isenção, contudo, é vista como o não exercício da capacidade tributária ativa, sendo mera liberalidade do poder público. Ainda, acerca da isenção, verifica-se que esta modalidade pode ser autorizada mediante lei, podendo ser condicionada ou não, sendo possível também sua revogação. Nas palavras de

---

<sup>2</sup>Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL. Constituição Federal. Op. cit.)

Luciano Amaro, “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência” (AMARO, 2010, p. 152).

Por fim, de acordo com sua natureza, é possível classificar os incentivos fiscais em onerosos e não onerosos, de acordo com as contrapartidas exigidas dos contribuintes para que estas sejam concedidas.

Incentivos fiscais não onerosos são aqueles em que o ente fiscal concede o benefício sem determinar nenhuma contrapartida do contribuinte, figurando-se assim como mera benesse concedida.

Dentre os incentivos fiscais não onerosos, destacam-se, por exemplo, os concedidos pela união em favor de determinadas regiões – e que, em tese, configurariam ofensa aos princípios da isonomia e da universalidade da tributação – de modo a incentivar o desenvolvimento econômico regional. A este respeito:

Cuida-se de vedação que se apresenta como subprincípio tanto do princípio federativo como do princípio da isonomia, assegurando que a tributação federal não se preste a privilegiar determinados entes federados em detrimento dos demais, só admitindo diferenciações que, na forma de incentivos, visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões. Assim, ao mesmo tempo em que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III, da CF. Note-se, contudo, que a discriminação autorizada restringe-se à concessão de incentivos fiscais, pressupondo uma política de fomento (PAULSEN, 2012, p. 86).

Noutro giro, tem-se que os incentivos fiscais onerosos são aqueles nos quais os entes federados estipulam condições para que o contribuinte venha a fruir do benefício fiscal. Em geral, os incentivos onerosos são concedidos por um prazo determinado, e com condições claras a serem cumpridas, estabelecidas pelo legislador. Noutras palavras, define-se incentivos fiscais onerosos como sendo “isenção temporária concedida mediante o cumprimento de condições que exijam do contribuinte determinadas ações concretas – como a realização de investimentos, a manutenção de determinado número de empregados etc. (PAULSEN, 2012, p. 157).

Em ambos os casos, todavia, a isenção necessita especificamente de ser prevista em lei – e, no caso da isenção onerosa, a norma deverá trazer tanto as condições quanto o prazo para que esta seja concedida.

A necessidade de previsão legal específica decorre tanto do princípio da legalidade quanto da necessidade de transparência dos órgãos fiscais. A esse respeito:

Outro bom exemplo de transparência encontramos no mesmo art. 150 da CF, agora no § 6º, ao estabelecer 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”. O dispositivo determina que o poder público deverá estabelecer “incentivos fiscais” por meio de lei específica que a regulamente, evitando a utilização de genéricas leis com “camuflados” benefícios tributários em favor de algumas categorias econômicas em detrimento de outras. Se União, Estados, Distrito Federal e Municípios querem conceder esses benefícios enumerados, precisam respeitar a transparência e editar leis compatíveis com eles e de conhecimento inequívoco da população (NOVAIS, 2018, p. 144).

Um ponto de diferenciação importante entre estas duas modalidades de incentivo se traduz na possibilidade de revogação do benefício pelo ente tributante.

No caso das isenções não onerosas, por estas possuírem mero caráter de benesse jurídica, podem ser revogadas a qualquer tempo pelo fisco, não fazendo o contribuinte jus à continuação do benefício.

Lado outro, nas isenções onerosas, uma vez cumpridos os requisitos estabelecidos na lei que as instituir, o contribuinte faz jus à isenção pelo prazo que a lei determinar, mesmo que eventualmente tal lei seja revogada.

Tal situação decorre do entendimento de que o cumprimento dos requisitos dispostos para a concessão da isenção gera direito adquirido ao benefício fiscal, tendo em vista que, em tese, demanda uma atuação positiva do contribuinte para consegui-la. A este respeito:

O STF tem entendido que, tirante o caso da isenção onerosa (submetida a lapso temporal e a certas condições), a revogabilidade das isenções não dotadas de onerosidade poderá ocorrer a qualquer tempo, sem a necessidade de respeitar o princípio da anterioridade tributária, devendo o tributo ser imediatamente exigível [...]. Evidencia-se, com clareza meridiana, que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogadas.

Não há dúvida: não se pode admitir que o contribuinte-beneficiário venha a ser surpreendido com uma revogação do benefício, de modo inopinado, frustrando-lhe a sensação de confiança que projeta na relação que o une ao Estado tributante e, agora, isentante (SABBAG, 2016, p. 169).

Os incentivos, portanto, se traduzem como elementos da política tributária. De todo modo, tem-se que sua concessão, embora permitida expressamente pela Constituição Federal, deve ser realizada com base em certos ditames.

Com efeito, a concessão de incentivos deve ter um objetivo claro – desenvolvimento regional, estímulo a uma determinada atividade considerada estratégica para a economia – e não simplesmente representar uma forma de desoneração.

Do mesmo modo, os incentivos estão ligados princípios constitucionais tributários – princípios estes que configuram verdadeiras limitações ao poder do Estado em tributar.

Portanto, os incentivos devem coadunar com os princípios, os quais passa-se a analisar.

### **3.2 Princípios constitucionais tributários**

Analisando-se todo o sistema jurídico brasileiro, verifica-se que, por estar atrelado ao sistema da “Civil Law”, tendo como posição central do ordenamento a Constituição Federal, há uma alta carga principiológica no ordenamento, no sentido de estabelecimento de enunciados normativos mais gerais que serão elementos balizadores da criação e aplicação das normas.

Com efeito, no caso brasileiro a aplicação das normas se pauta pelos ditames da teoria kelseniana, colocando-se no topo do ordenamento a Constituição Federal, a qual norteará todo o sistema jurídico.

Neste contexto, adquirem especial importância os princípios jurídicos, para todos os microsistemas do Direito. Estas normas, dotadas de um maior caráter de generalidade, são assim definidas:

Princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas.

São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis (REALE, 2003, P. 37).

No âmbito do microssistema tributário, os princípios são enunciações normativas previstas no próprio texto constitucional, constantes dos artigos 150 e seguintes da carta magna, e figuram como garantias ao contribuinte na aplicação da lei tributária, eis que funcionam como limitações ao poder de tributar.

A seguir, analisa-se os aspectos mais importantes de cada um destes princípios, tomando como norte a discussão que se pretende desenvolver no decorrer deste estudo.

Em que pese a existência de outros princípios de natureza tributária, não se cumpre, no âmbito do presente estudo, uma digressão ampla acerca de todos os princípios, mas uma análise superficial daqueles afeitos com o tema em questão.

### 3.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A legalidade é um corolário da própria ideia de Estado, segundo concebida após as revoluções burguesas ocorridas no século XVIII e seguintes.

A legalidade, enquanto imperativo jurídico, tem raízes no início do constitucionalismo europeu, mais notadamente na promulgação da Magna Charta em 1215 na Inglaterra, pelo Rei João Sem Terra. Veja-se:

Tal documento reconheceu vários direitos, tais como a liberdade eclesial, a não existência de impostos, sem anuências dos contribuintes, a propriedade privada, a liberdade de ir e vir e a desvinculação da lei e da jurisdição da pessoa do monarca (grifos pelo autor) (COMPARATO, 2003, P. 79).

Assim, o poder estatal, que antes se encontrava concentrado tão somente nas mãos de um monarca, de modo absoluto, passa a ser deslocado para a Lei, um ato normativo desvinculado de paixões, que era conhecido de antemão e aplicável a todos os cidadãos de maneira indistinta.

O Princípio da legalidade, portanto, possui aplicabilidade em vários dos microsistemas do Direito, com acepções próprias em cada um deles, e diferentes entre si – a legalidade para o Direito Penal, por exemplo, possui aplicabilidade diferente para a legalidade administrativa ou tributária.

No âmbito tributário, a legalidade atua como limitador da atuação fiscal ao passo que atrela a atuação estatal no tocante à criação e à majoração de tributos à necessária criação de lei.

Dos princípios explicitados, o primeiro é o da legalidade, ou seja, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei. Equiparam-se à majoração do tributo as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso. A simples atualização monetária, porém, não caracteriza a majoração (BRASIL, 1988).

Neste sentido, tem-se que, ao estabelecer que a criação de um tributo deva passar necessariamente pelo processo legislativo aponta para uma garantia do contribuinte, ao passo que não será surpreendido pela instituição de um tributo.

Em relação ao vocábulo “lei” no referido princípio, observa-se que este se refere a lei em sentido estrito – ou seja, no sentido de espécie normativa geral criada pelo poder público. Assim, via de regra, a criação e majoração de tributos somente pode ser realizada com a edição de lei ordinária – ressalvada a possibilidade de edição de medida provisória pelo poder Executivo – ou de lei complementar, para os casos em que a Constituição assim determinar.

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Todavia, há casos de tributos federais que, obedecendo ao postulado da legalidade tributária, avocam a edição de lei complementar, são eles: I) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF). II) Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF). III) Impostos Residuais (art. 154, I, CF). IV) Contribuições Sociais Previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF c/c art. 154, I, CF) (SABBAG, 2012, p. 26).

### 3.2.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

De maneira semelhante como ocorre com o princípio da legalidade, a isonomia também está atrelada aos demais ramos do Direito. Com efeito, o

tratamento isonômico de todos os cidadãos também se afigura como corolário da ideia de Estado Democrático de Direito.

A previsão de tratamento isonômico no tocante à atuação do fisco é instituída pelo artigo 150, II, da Constituição Federal<sup>3</sup>.

O princípio da isonomia impõe dois escopos à atuação estatal. O primeiro, ligado à sujeição passiva ao tributo, demanda do fisco uma atuação despersonalizada em relação à não aplicação de distinções entre contribuintes de um mesmo tributo:

O princípio da igualdade tributária explicita que a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente, cabendo ao legislador instituir normas que garantam aos iguais tratamento igualitário, e aos desiguais tratamento que considere as suas desigualdades (igualdade na lei ou por meio da lei) (CHIMENTI, 2012, p. 43).

Do mesmo modo, a isonomia atrela-se ao patrimônio a ser tributado, de modo a permitir que, mesmo que uma capacidade contributiva seja adquirida pelo contribuinte de maneira irregular, esta também estará sujeita à atividade estatal tributária. Nesse sentido:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. Essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou anulável. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação (BALEIRO, 2007, p. 714).

### 3.2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Toda a tributação estatal está ligada umbilicalmente a ideia de acumulação de patrimônio pelo particular. Dessa forma, por um dever de

---

<sup>3</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL. Constituição Federal. Op. cit.)

solidariedade e da necessidade de custeio de bens e serviços que também lhes são colocados à disposição pelo Estado, nasce a ideia de capacidade contributiva, qual seja, a capacidade inerente ao contribuinte de custear o valor dos tributos.

A definição de capacidade contributiva se dá justamente pelo aspecto de distribuição de renda, no sentido de promover uma maior equidade de oportunidades pelo Estado:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva (MORAES, 1997, p. 118).

Este princípio, portanto, estabelece uma gradação equitativa no estabelecimento de tributos, de forma a ter como consequência o fato de que cada pessoa será tributada segundo sua própria disponibilidade financeira.

Do mesmo modo, este princípio busca estabelecer um critério pessoal na aplicação dos tributos, de modo a graduá-los mais isonomicamente. A este respeito:

A capacidade contributiva é aquela derivada de uma relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante (CONTI, 1997, p. 34).

### 3.2.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE

A irretroatividade da lei também é um dos fundamentos do Estado. No âmbito do microssistema tributário, a anterioridade reflete novamente ao uma limitação impositiva ao Estado, ligada intimamente à legalidade.

No âmbito do princípio da legalidade, tem-se que somente em virtude de lei é possível a majoração ou instituição de tributo. O princípio da irretroatividade preza que, uma vez promulgada, tal lei não pode vir a atingir fatos geradores pretéritos à sua entrada em vigor.

Novamente, tem-se por escopo uma proteção ao contribuinte, de modo que este não seja surpreendido com a atuação fiscal do Estado.

Todavia, o princípio da irretroatividade possui escopo ainda mais amplo, de forma a impedir que o tributo instituído ou majorado não venha a ser aplicado de imediato após a promulgação da lei.

Outrossim, no âmbito tributário, a irretroatividade recebe o nome de anterioridade, tendo duas formas de aplicação: a anterioridade anual – a qual veda a cobrança de tributos no mesmo exercício fiscal em que este foi instituído – e a anterioridade nonagesimal – que determina um prazo de vacância mínimo de 90 dias em caso de leis que instituem ou majorem tributos. Estes escopos são previstos na Carta Magna<sup>4</sup>.

Ocorre que este princípio comporta exceções, no que diz respeito a impostos extrafiscais – que tenham função além de mera arrecadação ao fisco. A extrafiscalidade será abordada mais detidamente em tópico posterior.

### 3.2.5 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DA TRIBUTAÇÃO

O Brasil é um país de extensão territorial continental. Todavia, em que pese a adoção de modelo federalista de Estado, é possível dizer que o país possui um pacto federativo demasiadamente fechado, com a maioria das competências – de execução, legislação e tributação – entregues aos cuidados da União Federal.

Neste ponto, verifica-se que é dado aos estados uma parcela da competência tributária, podendo estes estados estabelecerem suas formas de fiscalização e cobrança.

Outrossim, até como forma de manutenção do pacto federativo, é dever da União zelar para que não haja privilégios de natureza fiscal que venham a diferenciar um Estado do outro.

---

<sup>4</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b

Dessa forma, estabelece-se o princípio da uniformidade Geográfica da Tributação, uma vedação à União em relação a eventual privilégio fiscal de um Estado em detrimento de outro.

Novamente, tem-se que este princípio comporta uma exceção, que é a aplicação de incentivos fiscais específicos para determinadas regiões socioeconômicas.

Neste ponto, tem-se que o objeto do princípio é justamente promover o desenvolvimento equânime de todos os estados da federação. Dessa forma, os incentivos regionais encontram-se dentro do escopo do princípio – desde que sua finalidade possa ser percebida. Neste sentido:

Atente-se também para o fato de que há exceção prevista para os incentivos fiscais específicos, ou seja, aqueles destinados a incentivar o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, in fine, c/c art. 43, § 2.º, III, da CF). Neste caso, será plausível a ocorrência de tributos federais com alíquotas diferenciadas. Atente que não se trata de um mero incentivo fiscal, uma vez que deve haver o cumprimento do elemento finalístico determinado que lhe dá lastro – a busca do equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país (SABBAG, 2014, p. 38).

Este princípio está intrinsecamente ligado à ideia dos incentivos fiscais, eis que a uniformidade geográfica também é fonte da ideia de estabelecimento de normas gerais em termos de alíquotas mínimas no ICMS, por exemplo. Dessa forma, e por intervir na questão estadual, gera-se problemas em relação ao estabelecimento da guerra fiscal – a qual será analisada em momento oportuno deste estudo.

### **3.3 Incentivos fiscais – exemplos e jurisprudência**

Definidos os escopos dos incentivos fiscais onerosos e não onerosos, cumpre-se uma análise mais detalhada dos incentivos onerosos, e sua aplicabilidade no sistema tributário brasileiro.

É inegável que a carga tributária é uma das formas de intervenção estatal que atua diretamente na questão empresarial, tornando determinadas atividades mais ou menos exequíveis do ponto de vista econômico, vez que os tributos constituem custo fixo a serem empregados no produto final.

Outrossim, verifica-se que, ao estabelecer incentivos fiscais, a principal justificativa do fisco seria estimular o desenvolvimento de alguma atividade econômica. Dessa forma, é possível se afirmar que os incentivos fiscais possuem uma indissociável característica extrafiscal.

Nesta direção, cumpre-se definir o conceito de extrafiscalidade. Neste diapasão, temos que alguns tributos, para além do caráter de arrecadação, possuem um caráter de regulação específica de determinada atividade econômica ou de políticas públicas.

A extrafiscalidade, portanto, se afigura como uma forma de atuação estatal positiva, que gera implicações no plano macroeconômico. Neste diapasão, tem-se:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias (TORRES, 2001, p. 167).

A extrafiscalidade também pode ser uma característica inerente aos tributos. Acerca da aplicação da extrafiscalidade nos tributos, recorre-se às lições de Paulo de Barros Carvalho:

A lei do Imposto Territorial Rural (ITR) ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso de imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição da base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153 § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos (CARVALHO, 2005, P. 235).

No caso dos incentivos fiscais, o que se tem, a grosso modo, é o sacrifício da fiscalidade – ou seja, da arrecadação – em detrimento da extrafiscalidade – o desenvolvimento de atividade econômica.

Essa questão, à primeira vista, se reveste de complexidade. Os incentivos, via de regra, são destinados a um ramo empresarial específico ou a

algumas empresas com determinadas características. Dessa forma, a escolha dos critérios norteadores do incentivo, e de quais seriam os beneficiados, é por natureza uma escolha política.

O exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter nitidamente político, como bem salienta ALIOMAR BALEEIRO declarando que as finanças neutras, ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, são, na realidade, também políticas (LACOMBE, 1969, online).

Outrossim, verifica-se que eventualmente a impessoalidade, pressuposto fundamental da administração pública, se vê em cheque com a adoção de incentivos de forma indiscriminada pelo ente fiscal.

Todavia, há a preocupação do legislador constituinte em estabelecer balizas para a aplicação dos incentivos fiscais. Dessa forma, os princípios constitucionais tributários são limitadores da atividade fiscal – aos quais mesmo os incentivos devem se submeter. Nesta direção:

Hoje, a isenção e a anistia, bem como a remissão, hipótese de extinção do crédito tributário, obedecem aos mesmos princípios constitucionais, quais sejam, os da isonomia, da uniformidade e da generalidade, que limitam a concessão de benefícios a casos excepcionais, que sejam legalmente previstos e justificados (ROCHA, 2011, p. 519).

Do mesmo modo, há mecanismos capazes de mitigar e coibir a discricionariedade do administrador. Por óbvio, alguns incentivos são políticas constitucionalmente implementadas, as quais o fisco não pode se imiscuir. Um exemplo é o tratamento das micro e pequenas empresas. A este respeito:

O incentivo a atividade econômica, previsto como função do Estado no art. 174, pode instrumentar-se também por intermédio de normas tributárias. O tratamento diferenciado das microempresas e das empresas de pequeno porte, determinado pelo art. 179 da Constituição, é igualmente implementável, na esfera dos tributos, com a eliminação ou redução de gravames fiscais. A Constituição atribui à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e de algumas contribuições (alínea d do item TV do art. 146, acrescida pela EC n. 421 2003)<sup>80</sup>, facultando, ainda, regime unificado de arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais (parágrafo único do art. 146, acrescido pela EC n. 4212003) (AMARO, 2006, p. 150).

Dessa maneira, alguns incentivos são relacionados a uma política de Estado – como o desenvolvimento regional e a proteção à micro e pequenas empresas. Outros incentivos podem ser dados de maneira regional, ou mesmo adotados por um tempo determinado, de modo a desenvolver determinada atividade que se mostre vantajosa ou estratégica no momento.

Neste diapasão, tem-se que os incentivos onerosos se mostram especialmente válidos, no intuito de promover um intervencionismo estatal no sentido de privilegiar certas atividades. Nesta direção:

Todo imposto é uma forma de intervencionismo, pois o sistema tributário representa uma operação global na economia do país, mas, dentro desta medida intervencionista, qual seja a tributação, existem medidas dirigistas, de natureza fragmentária, como, por exemplo, os incentivos fiscais (LACOMBE, 1969, online).

À guisa de exemplo, tem-se que, em virtude dos eventos esportivos desenvolvidos na última década – Copa do Mundo do Futebol em 2018 e Olimpíadas em 2016 – necessitava-se de uma estrutura hoteleira capaz de absorver a demanda decorrente destes eventos.

Com isto em escopo, foi promulgada a lei 11.727/08, a qual estabelece critérios mais benéficos para a aplicação de tributos federais – Imposto de Renda e PIS/COFINS, mediante a aquisição de novos bens móveis para o ativo imobilizado dos empreendimentos.

Dessa forma, é possível que o Estado venha a dirigir a atividade econômica, fazendo com que algumas atividades consideradas necessárias passem a ser mais viáveis do ponto de vista econômico para aqueles que as desenvolvem.

Noutro giro, verifica-se também que os incentivos onerosos podem vir a ser usados com sucesso como política de Estado, de forma a fazer com que determinadas atividades estratégicas sejam economicamente viáveis.

O caso mais emblemático se dá em relação ao incentivo à inovação tecnológica. É cediço que, muitas vezes, o mercado não promove um adequado financiamento em inovação, sob o pretexto de que os ganhos materiais/financeiros não sejam percebidos imediatamente.

Dessa forma, verifica-se que muitos países ocidentais – entre eles o Brasil – tenham na aplicação de incentivos fiscais uma forma de efetivamente beneficiar estas atividades. Nesta direção:

Governos de todo o mundo reconhecem que estimular P&D e inovação nas empresas faz com que todo o país se beneficie da geração de mais conhecimento e de mais riqueza. No entanto, por diversos motivos, nem todos os agentes realizam esse investimento. No Brasil, por exemplo, destaca-se a hostilidade do nosso ambiente de negócios agravada pelo Custo Brasil e valorização cambial. Para ajudar a corrigir essa “falha de mercado”, o incentivo fiscal é eficaz na medida em que diminui o risco e o custo do investimento, além de dar mais autonomia às empresas e agilidade no desenvolvimento dos projetos de inovação que, em geral, correm contra o tempo.<sup>5</sup>

Com efeito, o incentivo oneroso dá ao ente fiscal uma maior possibilidade de dirigir a atividade econômica, uma vez que atrela ao benefício uma contrapartida pelo contribuinte.

Outra questão nevrálgica em relação à concessão de incentivos fiscais se dá em virtude de vícios referentes a motivação do ato que ensejou a concessão da isenção.

A rigor, a concessão de incentivos fiscais representa uma renúncia de receitas provenientes de um contribuinte. Assim, é possível que o administrador público venha, por motivos escusos, vir a conceder incentivos a empresas com finalidades de desvio de verbas do erário, por exemplo.

Estes casos são mais comuns em situações de incentivos fiscais não onerosos, em especial os de incentivo ao desenvolvimento regional. À guisa de exemplo, traz-se à baila jurisprudência proveniente do Superior Tribunal de Justiça, em relação a incentivos fiscais da Superintendência de desenvolvimento da Amazônia. Veja-se:

MANDADO DE SEGURANÇA. DESVIO DE RECURSOS DO FINAM. CANCELAMENTO DE INCENTIVOS FISCAIS. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DO ATO PRATICADO PELO SUPERINTENDENTE DA SUDAM. ILEGITIMIDADE DA AUTORIDADE IMPETRADA.

1. O Superintendente da Sudam cancelou, ad referendum do Conselho Deliberativo? Codel, a concessão de incentivos fiscais para a

---

<sup>5</sup> COELHO, José Ricardo Roriz. Desafios do incentive fiscal à inovação no Brasil. Disponível em <<http://alec.org.br/novo/noticias/desafios-do-incentivo-fiscal-a-inovacao-no-brasil-4/>>. Acesso em 16 dez. 2018

impetrante, com base na constatação de que a empresa desviou recursos do Finam.

2. Em seguida, a Sudam foi extinta e os direitos e deveres a ela inerentes foram transferidos à União, por meio do Ministério de Integração Nacional. No âmbito desse Órgão, as antigas competências administrativas foram assumidas, nos termos do art. 1º, I, da Portaria Ministerial 316/2001, pelo respectivo Secretário Especial, que ratificou o cancelamento.

3. O ato de assinar ofício, comunicando a cassação da benesse fiscal e a remessa do débito para inscrição em dívida ativa da União, em caso de inadimplemento no prazo pré-identificado, não torna o Ministro de Estado da Integração Nacional parte legítima para responder à impetração.

4. São inconfundíveis a mera cientificação administrativa (ofício, subscrito pelo Ministro de Estado da Integração Nacional) e o ato administrativo de cancelamento do incentivo fiscal (praticado pelo Secretário Especial), razão pela qual o primeiro é parte ilegítima para figurar no polo passivo do writ.

5. Mandado de Segurança extinto sem julgamento do mérito (BRASIL, 2009).

No caso em tela, os incentivos foram revogados em virtude de serem considerados desvio de finalidade – ou seja, não tenham atingido o fim ao qual foram designados, qual seja, o desenvolvimento regional, mas serviram tão somente para propósitos ilegais.

Tendo em vista que a atividade fiscal se configura em atividade administrativa vinculada, está sujeita às normas de Direito Administrativo. Portanto, os incentivos concedidos pela SUDAM eram vistos como

Outrossim, constatada as irregularidades, os incentivos foram cancelados unilateralmente, e, após apuração, os responsáveis pela sua concessão estão sujeitas às penalidades civil, penal e administrativa.

No caso dos incentivos dos fundos de desenvolvimento regionais, estes eram regulados por meio de contratos celebrados entre o órgão público e a empresa beneficiária. Dessa forma, aplicáveis as regras atinentes aos contratos administrativos, é possível a rescisão unilateral, bem como a ausência de prazo prescricional para seu ressarcimento. Nesta direção:

Com efeito, o contrato de natureza administrativa celebrado entre os Fundos e as empresas beneficiárias tem início com a aprovação do projeto pelos órgãos gestores, já a sua extinção pode ocorrer sob duas formas: se o empreendimento incentivado for regularmente concluído nos termos das diretrizes estipuladas no ato de aprovação, a empresa receberá o Certificado de Empreendimento Implantado (Art. 5º, §12, da Lei nº 8.167/91), por outro lado, se o projeto apresentar irregularidades ou inconsistências com relação ao que lhe fora programado, o Poder Público poderá rescindir o contrato, cancelando os incentivos anteriormente aprovados. Dessa forma, caracterizado o ajuste como

contrato administrativo, é possível conceituar o cancelamento dos incentivos como prerrogativa da Administração Pública em rescindir unilateralmente os contratos celebrados com as incentivadas desde que presentes as causas previstas na Lei nº. 8.167/91 e seus regulamentos (SOROMENHO, 2012, online).

Analisando-se as vantagens dos incentivos fiscais para o desenvolvimento regional, destaca-se com grande importância o estabelecimento da Zona Franca de Manaus, a qual passa-se a analisar mais pormenorizadamente.

### 3.3.1 INCENTIVOS APLICADOS – ZONA FRANCA DE MANAUS

Conforme mencionado alhures, os incentivos fiscais servem o propósito de promover o desenvolvimento de determinadas atividades, fazendo com que estas venham a ser incentivadas mediante a redução dos custos.

Em relação aos incentivos não onerosos decorrentes de promoção de desenvolvimento regional destaca-se a criação da chamada “Zona Franca de Manaus”.

Com efeito, é possível perceber que a região Norte do país teve um processo de urbanização tardia, sendo que o afluxo de pessoas para ocupação dos espaços se deu de maneira efetiva tão somente após o século XVIII.

O tardio processo de urbanização impacta diretamente na atividade econômica, eis que dificulta o estabelecimento de um mercado consumidor, bem como aumenta os custos de produção decorrentes da distância dos grandes centros que podem prover mão de obra, consumo de produtos e fornecimento de matérias primas.

Diante disso, houve a necessidade de uma atuação enérgica do Estado, com a finalidade de estabelecimento da atividade econômica na região. Tal atuação tomou a forma de um incentivo fiscal específico, com o estabelecimento de uma região de livre comércio, com menor incidência de tributos, fixada assim no Ato das Disposições Constitucionais transitórias:

O art. 40 do ADCT manteve, ainda, a “Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”, forte no que tem sido afastada a aplicação de dispositivos que mitigavam tais incentivos, 240 bem

como reconhecidos, no envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus, os direitos à aplicação dos benefícios relativos à exportação (PAULSEN, 2016, p. 86).

Esta atuação estatal permitiu o estabelecimento de diversas empresas em diversos segmentos, desde tecnologia, eletrodomésticos etc.

Neste modelo de zona de incentivo fiscal, embora seja definida como responsabilidade da União, pode ocorrer outorga de vantagens inclusive de tributos de competência estadual.

No âmbito federal, é possível, inclusive, o controle de preços e diminuição de alíquotas, de forma que o desenvolvimento seja atingido. Os incentivos, portanto, são autorizados pela jurisprudência. Veja-se:

MANDADO DE SEGURANÇA. PORTARIA MINISTERIAL. ILEGALIDADE POR OFENSA À LIVRE INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. PRÉ-FIXAÇÃO DE PREÇOS E RESERVA DE MERCADO PARA EMPRESAS NACIONAIS. LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DA PORTARIA MINISTERIAL. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO - PPB.

I. A República Federativa do Brasil tem como um dos seus objetivos fundamentais "garantir o desenvolvimento nacional" (art. 3.º, inciso II da CF/1988), razão pela qual compete à União através de seus Ministérios elaborar e executar planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico (art. 21, IX, c.c. art. 87, II, da CF/1988).

2. O Processo Produtivo Básico (PPB) representa estratégia de alcance desse desiderato, por isso que a Portaria Ministerial que o instrumentaliza nada mais empreende do que exteriorizar o poder normativo secundário dos Ministérios, consagrados no art. 87, II, da CF/1988, a qual admite o Estado como agente normativo e regulador das atividades econômicas voltado para o interesse público.

3. Sob esse ângulo, a Primeira Seção legitimou a intervenção estatal em caso semelhante ao sub examine, porquanto referente à Zona Franca de Manaus, ao estatuir unanimemente no MS 2.887/DF, Rel. Min. César Rocha, Primeira Seção, publicado no DJU de 13.12.1993, pág. 27369, que: "CONSTITUCIONAL. INTERVENÇÃO ESTATAL. ESTIPULAÇÃO DE PREÇOS. PEDIDO DE CERTIDÃO. DIREITO ASSEGURADO. I - A Constituição Federal, no seu art. 170, preceitua que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios que indica. No seu art. 174 pontifica que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Desses dispositivos resulta claro que o Estado pode atuar como agente regulador das atividades econômicas em geral, sobretudo nas de que cuidam as empresas que atuam em um setor absolutamente estratégico, daí lhe ser lícito estipular os preços que devem ser por elas praticados. II - O art. 5.º, XXXIV, "b", da Constituição Federal assegura a todos a obtenção de certidões para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal. III - Segurança parcialmente concedida".

4. Deveras, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, nas razões inferidas na ADIn 1854-3/PI, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 04.05.2001, depreendeu conceder o art. 87, II, da Lei Fundamental, competência administrativa e poder normativo primário aos Ministros, revelando-se inequívoca, in casu, a atribuição para o *thema iudicandum* do Ministro de Estado e Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia para estabelecer, via Portaria Interministerial, PPB referente às regras a serem obedecidas quanto à Pré-forma de Resina PET, industrializado na Zona Franca de Manaus.

5. É cediço que os atos administrativos, como soem ser as Portarias, gozam de presunção de legitimidade, mercê de, em nome da harmonizados poderes, vedar-se a sindicância à opção do administrador, muito embora seja lícito na aferição da legalidade observar a correspondência entre a motivação e o resultado do ato, sem contudo, permitir-se ao Judiciário avaliar os critérios de adoção de determinada política econômica governamental, sob pena de ferimento do Princípio da Independência entre os Poderes.

6. A Portaria que executa regra constitucional de desenvolvimento regional e nacional motiva-se na Carta Fundamental e no dever Ministerial, sem prejuízo de conceber-se esse dever maior como fundamento de verdadeiro ato vinculado, nos quais, como de sabença a motivação "está predefinida na lei, perante situação objetivamente identificável, a única providência qualificada como hábil e necessária para atendimento do interesse público" e "o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entre dúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato". (Celso Antônio Bandeira de Mello in "Curso de Direito Administrativo", 20.<sup>a</sup> Edição, Malheiros Editores, 2006, pág. 375)

7. In casu, não obstante, consoante a própria relatoria esclareceu, a Portaria foi antecedida de procedimento administrativo, consulta pública e deliberação do Grupo de análise do PPB, o que comprova que houve farta motivação do ato administrativo, cuja falta que o nulifica, pressupõe tenha surgido do "nada", através de discricionariedade não consagrada em nenhum diploma legal, o que incorre na causa em debate. 8. A Lei que regula a livre iniciativa e a vedação às práticas anti concorrenciais (Lei 8.884/94) deve subsumir-se aos princípios maiores da Constituição Federal, por isso que não há infração à ordem prevista na Lei Maior quando a providência adotada pela Pessoa Jurídica de Direito Público limita-se a cumprir a promessa Constitucional adrede formulada.

9. A Tutela da Indústria Nacional é consectário do próprio desenvolvimento da nação, tanto mais que a Constituição regula a livre iniciativa dentro do nosso país, a concorrência dentro do nosso território, razão pela qual a própria Lei 8.884/94 determina a sua imperiosa aplicação mesmo que haja tratados internacionais em contrário, postura legítima diante da natureza hierárquica dos documentos transacionais em confronto com as leis federais; art. 2.<sup>o</sup> verbis: "Aplica-se esta Lei, sem prejuízo de convenções e tratados de que seja signatário o Brasil, às práticas cometidas no todo ou em parte no território nacional ou que nele produzam ou possam produzir efeitos".

10. A Institucionalização do índice de nacionalização da aquisição de Resina PET, além de atender aos ditames constitucionais e infraconstitucionais ora enumerados, atende ao requisito da razoabilidade, porquanto as empresas que se situam na Zona Franca

desfrutam de situações de vantagens no afã de evitar o rompimento do equilíbrio e da preservação da economia e da indústria nacional perante a produção estrangeira.

11. Forçoso reconhecer, por fim, a força da jurisprudência e de seu resultado, restando inequívoco que a supressão de um PPB provoca inequívoco efeito "dominó" em toda a política aduaneira do país, que tem como escopo a proteção da indústria nacional e o desenvolvimento equilibrado e sustentável do país, como pretendeu o Constituinte ao erigir esses desígnios como objetivos fundamentais da república.

12. A análise meritória sob o pálio da máxima *obter dictum*, permite-nos concluir:

a) a Portaria Interministerial atacada que estabelece o PPB dos Produtos Pré-Forma de Resina PET Industrializado na Zona Franca de Manaus não traz riscos à livre iniciativa porquanto a concorrência internacional pré-estabelece preços ao sabor do mercado;

b) a concorrência caminha ao sabor de fato singular ao setor, qual o alto poder de compra dos consumidores, os quais pela sua capacidade de aquisição impedem o exercício do poder de mercado pelos fornecedores, facilitando o poder de barganha dos compradores;

c) inexistente risco de o consumidor final restar afetado pela medida, tanto mais que a resina PET está praticamente confinada à Zona Franca de Manaus e o eventual preço praticado fora desse limite representaria um aumento de irrisoriedade insignificante à luz da defesa dos consumidores como constatado nos autos e

d) a conjuração da Portaria influiria negativamente em toda a cadeia produtiva até alcançar-se a Pré-Forma, destruindo com efeitos retrooperante todos os segmentos que antecedem, a fabricação do produto final.

13. A numeração desse item indica, na percepção popular que são ante visíveis as graves lesões à economia pública se alijada do cenário jurídico-comercial a Portaria sub judice, afetando não só a indústria nacional de resina PET, mas a própria economia brasileira e a concepção jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus que a um só tempo propicia o desenvolvimento nacional e regional.

14. Segurança Denegada (BRASIL, 2009, online).

Por fim, há o questionamento de que tais vantagens representem uma inconstitucionalidade, ante a infração dos princípios da uniformidade da tributação e da isonomia. Tal questão foi trazida ao Supremo Tribunal Federal, o qual decidiu pela constitucionalidade do art. 40 do ADCT:

“Zona Franca de Manaus e Isenção de ICMS. O art. 92 do ADCT, incluído pela EC 42/2003, aumentou o prazo constante do art. 40 do ADCT, que passou a encerrar-se em 2023. A ZFM, instituída pela Lei n. 3.173/1957, somente teve existência jurídica e pleno funcionamento com a edição do Decreto-lei n. 288/1967. O art. 5º da Lei Complementar n. 4/1969, que concedera isenção do ICMS nas hipóteses especificadas. As indústrias instaladas ou que viessem a instalar-se na ZFM também foram excluídas dos convênios necessários para a concessão ou revogação de isenções do ICMS, regulamentados pela Lei Complementar n. 24/1975, que vedou expressamente às demais unidades da federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. Quando do advento da ordem constitucional vigente, a antiga legislação do ICMS conferiu à saída de mercadorias para a ZFM o mesmo tratamento fiscal outorgado à exportação, cujas operações,

no regime constitucional anterior, eram feitas sem a cobrança do ICMS, bem como era vedado aos entes federados modificar esse favorecimento fiscal. A Constituição atual (art. 155, § 2º, XII, g) agregou novas hipóteses de incidência do ICMS, razão pela qual alegado que teria sido criado imposto novo, sujeito a disciplina diversa da existente sob a égide da Constituição anterior. A edição do Convênio 65/1988, que tornou expressa a isenção do ICMS sobre circulação de mercadorias às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na área, desde que o estabelecimento destinatário tivesse domicílio em Manaus. O advento da EC 42/2003, que tornara explícito o reconhecimento da não incidência sobre serviços prestados a destinatários no exterior, e abandonara a subdivisão dos produtos industrializados presente na Constituição (art. 155, § 2º, X, a). Além disso, a aludida emenda assentara a não incidência do ICMS sobre mercadorias destinadas ao exterior, nos termos do art. 4º do Decreto-lei n. 288/1967. Por fim, concluiu que a incidência do ICMS determinada nas situações previstas nos convênios questionados gerara redução da eficácia real do art. 40 do ADCT (BRASIL, 2014, online).

## **4 INCENTIVO FISCAL APLICADO**

Definidos os escopos dos incentivos fiscais onerosos e não onerosos, cumpre-se uma análise mais detalhada de eventuais questões controversas relacionadas aos incentivos fiscais, e sua aplicabilidade no sistema tributário brasileiro.

No caso de incentivos adotados pela União, conforme mencionado, é de fácil percepção que uma criação de políticas de incentivo pode ser aplicada de modo uniforme na federação.

No caso dos Estados, todavia, a aplicação de incentivos de forma indiscriminada – ainda que os onerosos – podem gerar um desequilíbrio no pacto federativo, promovendo a chamada “Guerra Fiscal”, objeto de análise a seguir.

### **4.1 O Conselho Nacional de Política Fiscal – CONFAZ e a Guerra Fiscal**

Em que pese a possibilidade jurídica de concessão de incentivos fiscais, verifica-se que, principalmente no caso do ICMS, a desoneração sem critério pode representar um desequilíbrio tributário, de um estado da federação em detrimento de outro. Assim, passa-se a analisar a forma como esta concessão pode impactar negativamente a uniformização da tributação.

Além da desoneração tributária, uma questão que urge colocar é a da glosa de créditos tributários, questão essa que é objeto de divergência entre os estados. Verifica-se que, conforme o comando constitucional que institui a não cumulatividade, determina-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Essa questão, portanto, se torna um ponto de desequilíbrio em operações interestaduais de circulação de mercadorias, onde estados adotem alíquotas diferenciadas para a mesma operação. Neste caso, o Estado com a alíquota maior seria prejudicado, ao passo que deveria conceder a glosa de créditos ao contribuinte final, diminuindo suas possibilidades de receitas.

Verifica-se que, numa interpretação estritamente constitucional da questão, a doutrina admite que a glosa de créditos somente pode ser afastada em casos de isenção ou imunidade, não configurando uma faculdade ao ente

tributante, mas uma imposição. Nesta direção, pede-se vênia para trazer a interpretação dada por Roque Carraza:

A dicção constitucional compensando-se o que for devido...confere, de modo direito, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível ipso facto, ao Poder Público, no caso deste agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Efetivamente, a regra não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar. Ela aponta sim uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS (CARRAZA, 1999, p. 568).

Mais uma vez, resta ao judiciário o papel de dirimir estas questões. Neste diapasão, a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESOLUÇÃO 3.166/2001 DASECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RESTRIÇÃO AOCREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINOEM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM.IMPOSSIBILIDADE. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO.

1. Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo a entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal.

2. Não é o caso de aplicação da Súmula 266/STF, haja vista que a impetração busca, de forma preventiva, evitar novas autuações relativas à glosa de créditos de ICMS.

3. Deve ser reconhecida a legitimidade passiva do Secretário de Fazenda, pois, na espécie, a violação do direito líquido e certo vindicado pela impetrante decorre diretamente de ato de responsabilidade dessa autoridade (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), emitido no intuito de mitigar os efeitos de denominada "guerra fiscal", porquanto "veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto", gerando, portanto, efeitos concretos imediatos em relação ao creditamento do ICMS nas operações interestaduais.

4. Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". "A expressão montante cobrado, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido(CARRAZZA, Roque Antônio, in ICMS, 13ª ed., Malheiros, São Paulo:2009, pg. 358-361). Assim, nos casos em que o benefício fiscal

concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus o crédito integral do ICMS devido junto ao estado de origem. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.312.486/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 09/03/2012; RMS31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe19/09/2011; RMS 32.453/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/06/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

5. "Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses(legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômica entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis" (RMS 38.041/MG,Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/11/2013).

6. Agravo regimental não provido (BRASIL, 2014, online).

Conforme já tratado, verifica-se que a concessão de incentivos fiscais e benefícios, na intenção de angariar investimentos de empresas privadas em seus territórios, podem gerar conflitos entre os estados membros da federação.

Essa prática, chamada comumente pela doutrina de Guerra Fiscal, pode gerar nefastos efeitos, que deverão ser suportados pela população em geral.

Dentre eles, estão o rompimento do pacto federativo, gerando instabilidade na tributação em geral. Tendo em vista que o ICMS é um imposto estadual, pode gerar divergências importantes entre estados, impactando a circulação de mercadorias como um todo nos estados.

Ademais, pode-se arguir que os benefícios fiscais são dados a um contribuinte ou empresa individualmente, e muitas vezes não são percebidos diretamente pela população em geral. Dessa forma, há um impacto negativo, causado pela diminuição da arrecadação pública, em virtude da cobrança a menor do tributo.

Os efeitos sobre o cenário empresarial também são consideráveis. As principais vencedoras da guerra fiscal são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos. As grandes empresas nacionais arranjam-se, pelo volume de vendas internas, mas perdem relativamente senão receberem incentivos. Já os micro e pequenos empresários perdem em competitividade de seus concorrentes dos estados que adotam esquemas de incentivo. Estabelece-se uma situação de franca desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem a considerar muito alta (porque mal distribuída), queixando-se ainda dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação. Nesse sentido, não surpreende o avanço da economia informal, que corresponde a fatia substancial das atividades econômicas no Brasil (DULCI, 2002, p. 03).

Assim, restou configurada a necessidade de um efetivo controle, por parte do Estado, de modo que a política de incentivos fiscais concedidas pelos entes estaduais em matéria de ICMS não ocorresse sem critério, de modo a não gerar efeitos negativos.

Com efeito, as desonerações devem atingir seu fim último, que é o desenvolvimento econômico, e não funcionar como maneira de competição entre os Estados.

Tendo este intuito como base, criou-se o Conselho Nacional de Política Fiscal – CONFAZ -, órgão pertencente ao Ministério da Fazenda, responsável pela harmonização do sistema do ICMS.

A criação deste órgão remonta a período anterior até mesmo à Constituição Federal de 1988. Foi instituído pela Lei Complementar 24/75, que estabeleceu em seu art. 2º que “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal”(BRASIL, 1975, online).

À época, o conselho previa a necessidade de deliberação colegiada para a formalização de isenções fiscais em matéria de ICM, imposto este “transformado” no atual ICMS.

Dessa forma, cumpre-se verificar a definição deste órgão, e como este se insere dentro da estrutura federal. Acerca da constituição e da finalidade deste órgão, tem-se:

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também fazem parte desse conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) (BRASIL, 2018, online).

Ainda, a respeito da competência deste órgão, temos que esta é fixada por lei, e é assim definida:

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

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

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

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual (BRASIL, 2018, online).

Assim, cabe ao CONFAZ, precipuamente a mediação da celebração de convênios entre os Estados, de modo a regular a concessão de benefícios fiscais pelos estados membros da federação.

Os convênios são acordos celebrados em matéria de Direito Administrativo, em que há interesses convergentes. À guisa de exemplo, tem-se definição foi dada pelo decreto 6.170/07, em seu artigo 1º, § 1º, I. A esse respeito:

Acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação (BRASIL, 2007, online).

Verifica-se, portanto, que o convênio celebrado entre os estados perante o CONFAZ tem como escopo a cooperação mútua em prol do desenvolvimento econômico. Todavia, é necessário que haja consenso entre as unidades da federação, sob pena de não ratificação do convênio, retirando-lhe a validade e aplicabilidade.

Em que pese a competência do CONFAZ, não pode este órgão legislar no sentido de estabelecimento de regras gerais acerca do tributo, sob pena de

violação da competência constitucionalmente estabelecida. Assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE NÃO DIVERGE DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. PRECEDENTES. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. ALEGAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. No julgamento da ADI 4.628, o Plenário da Suprema Corte assentou que o Protocolo Confaz nº 21 subverteu o arquétipo constitucional do ICMS, na medida em que estabeleceu novas regras para a cobrança do imposto que destoam dos parâmetros fixados pela Carta.
2. A conclusão do Tribunal de origem não diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
3. O advento da Emenda Constitucional nº 87/2015 não tornou constitucional o Protocolo Confaz nº 21/2011. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Por essa razão, o referido ato normativo, que nasceu inconstitucional, deve ser considerado nulo perante a norma constitucional que vigorava à época de sua edição.
4. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2016, online).

Verifica-se que, para que fosse aprovado o convênio junto ao CONFAZ, necessário se fazia que todos os estados membros, por meio de seus representantes, se posicionassem favoravelmente à celebração do convênio. Todavia, tal critério passou por alteração legislativa recente, consubstanciada na Lei Complementar 160/2017, em que foram alterados os critérios para ratificação dos convênios. Veja-se:

Art. 2º. O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

- I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e
- II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Art. 3º. O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

- I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
- II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico (BRASIL, 2017, online).

A guerra fiscal, portanto, se afigura como afronta direta ao pacto federativo, uma vez que cria um padrão de desequilíbrio fiscal. Assim, cabe ao CONFAZ a tentativa de harmonização desta situação, devendo ser realizada por meio de consenso entre os participantes.

A ausência de consenso inviabiliza a adoção da medida de desoneração. Todavia, o CONFAZ não dispõe de meios diretos de coercibilidade no cumprimento de suas determinações. Assim, se identificado descumprimento ao que foi pactuado, é cabível o questionamento da lei que concedeu o benefício fiscal mediante ação direta de inconstitucionalidade, intentada perante o Supremo Tribunal Federal. À guisa de exemplo, tem-se:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO A PROFESSORES. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE (ART. 24, IX, DA CRFB/88). COMPREENSÃO AXIOLÓGICA E PLURALISTA DO FEDERALISMO BRASILEIRO (ART. 1º, V, DA CRFB/88). NECESSIDADE DE PRESTIGIAR INICIATIVAS NORMATIVAS REGIONAIS E LOCAIS SEMPRE QUE NÃO HOVER EXPRESSA E CATEGÓRICA INTERDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PELO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, XII, 'g', DA CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. 1. O princípio federativo reclama o abandono de qualquer leitura inflacionada e centralizadora das competências normativas da União, bem como sugere novas searas normativas que possam ser trilhadas pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal. 2. A prospective overruling, antídoto ao engessamento do pensamento jurídico, possibilita ao Supremo Tribunal Federal rever sua postura prima facie em casos de litígios constitucionais em matéria de competência legislativa, viabilizando o prestígio das iniciativas regionais e locais, ressalvadas as hipóteses de ofensa expressa e inequívoca de norma da Constituição de 1988. 3. A competência legislativa de Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (art. 24, IX, da CRFB/88) autoriza a fixação, por lei local, da possibilidade de concessão de bolsas de estudo a professores, em aprimoramento do sistema regional de ensino. 4. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 5. In casu, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir

da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei nº 9.868/99) (BRASIL, 2017, online).

A não observância da autorização do CONFAZ gera efeitos até em relação aos contribuintes. Com efeito, como muitas vezes a circulação de mercadorias ocorre entre os estados, pode haver situação em que determinada mercadoria recebe desoneração em um estado, sendo que o outro tenha direito de tributação integral. Assim se manifestou o STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao apelo recursal no que respeita ao aproveitamento de créditos de impostos relativos à transferência interestadual de mercadorias cujos remetentes em outros Estados foram beneficiados por incentivos fiscais unilaterais.

2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme no sentido de que, nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz, uma vez que esse impasse federativo deve ser solucionado em ação própria perante a Suprema Corte, não sendo possível atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária pelos eventuais prejuízos à arrecadação decorrentes da denominada "guerra fiscal". Precedentes.

3. Agravo Interno não provido (BRASIL, 2017, online).

Ocorre que, mediante consenso proferido no âmbito do CONFAZ, uma medida antes considerada inconstitucional pode ser validada. Assim, a isenção ou redução de alíquota, antes definida pelo CONFAZ como impossível, pode ser convalidada com a remissão tributária, desde que haja o consenso necessário para tal. Assim é a jurisprudência do STF:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS (BRASIL, 2015, online).

Por fim, tem-se que, ainda que haja consenso, e o convênio celebrado, não é dado ao contribuinte a condição de direito líquido e certo ao recebimento das isenções. Com efeito, o convênio é meramente medida autorizatória, que não vincula expressamente o estado beneficiado. A esse respeito:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE ICMS PREVISTA EM CONVÊNIO DO CONFAZ. NÃO-CONCESSÃO POR ESTADO-MEMBRO. POSSIBILIDADE. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Para a concessão da isenção de ICMS, é imprescindível que exista um convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no qual todos os entes representados concordem com a instituição do benefício e se obriguem a respeitar o que foi acordado. Trata-se de medida imposta com o objetivo de combater a chamada "guerra fiscal" entre as Unidades da federação, isto é, procura-se coibir práticas de desoneração tributária efetivadas com vistas a atrair contribuintes para determinado Estado (ou para o Distrito Federal), prejudicando os demais.

2. Ao contrário do que defende a ora recorrente, a Lei Complementar 24/75 não determina que todos os entes serão obrigados a conceder o benefício previsto em convênio. A obrigatoriedade a que se refere o art. 7º é relativa à necessidade de os Estados-Membros respeitarem as isenções concedidas com base em convênio realizado, suportando eventuais ônus daí decorrentes.

3. O convênio celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é um pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Por si só, não cria direito ao contribuinte. Trata-se de uma autorização para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição.

4. "É só este o alcance da 'obrigação' que o convênio regularmente aprovado impõe a todos os Estados-Membros: o respeito à implementação do benefício fiscal que, no limite do convênio, cada um deles venha a promover em seu território. Não poderia mesmo ser de outra forma, porque o objetivo de atribuir a cada um dos Estados a mera faculdade (e não a obrigação) de conceder benefício fiscal, é, acima de tudo, um corolário da autonomia político-administrativa dos Estados em relação à União, autonomia essa consagrada pelo art. 18, caput, da Constituição da República, e que restaria malferida se o art. 7º da LC nº 24/75 fosse interpretado em sentido diverso ao ora sustentado" (PYRRHO Sérgio. "Soberania, ICMS e Isenções. Os Convênios e os Tratados Internacionais", Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 40).

5. Esta Corte Superior já se manifestou acerca da natureza meramente autorizativa dos convênios celebrados pelo CONFAZ, quando do julgamento do REsp 709.216/MG (2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 9.5.2005).

6. No caso concreto, embora prevista em convênio, a isenção de ICMS sobre as operações de remessa de baterias automotivas usadas não foi concedida pelo Estado de Rondônia, de modo que não há direito líquido e certo da impetrante em usufruir do benefício. Assim, não prospera a alegação de ilegalidade do auto de infração lavrado em face do não-recolhimento do tributo.

7. Recurso ordinário desprovido (BRASIL, 2008, online).

## 4.2 Responsabilidade fiscal - Meios de coibir a guerra fiscal

Em que pese a possibilidade jurídica de concessão de incentivos fiscais, verifica-se que, principalmente no caso do ICMS, a desoneração sem critério pode representar um desequilíbrio tributário, de um estado da federação em detrimento de outro. Assim, passa-se a analisar a forma como esta concessão pode impactar negativamente a uniformização da tributação.

Além da desoneração tributária, uma questão que urge colocar é a da glosa de créditos tributários, questão essa que é objeto de divergência entre os estados. Verifica-se que, conforme o comando constitucional que institui a não cumulatividade, determina-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Essa questão, portanto, se torna um ponto de desequilíbrio em operações interestaduais de circulação de mercadorias, onde estados adotem alíquotas diferenciadas para a mesma operação. Neste caso, o Estado com a alíquota maior seria prejudicado, ao passo que deveria conceder a glosa de créditos ao contribuinte final, diminuindo suas possibilidades de receitas.

Verifica-se que, numa interpretação estritamente constitucional da questão, a doutrina admite que a glosa de créditos somente pode ser afastada em casos de isenção ou imunidade, não configurando uma faculdade ao ente tributante, mas uma imposição. Nesta direção, pede-se vênua para trazer a interpretação dada por Roque Carraza:

A dicção constitucional compensando-se o que for devido...confere, de modo direito, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível ipso facto, ao Poder Público, no caso deste agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Efetivamente, a regra não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar. Ela aponta sim uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS (CARRAZA, 1999, p. 568).

Mais uma vez, resta ao judiciário o papel de dirimir estas questões. Neste diapasão, a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESOLUÇÃO 3.166/2001 DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO.

1. Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo a entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal.

2. Não é o caso de aplicação da Súmula 266/STF, haja vista que a impetração busca, de forma preventiva, evitar novas autuações relativas à glosa de créditos de ICMS.

3. Deve ser reconhecida a legitimidade passiva do Secretário de Fazenda, pois, na espécie, a violação do direito líquido e certo vindicado pela impetrante decorre diretamente de ato de responsabilidade dessa autoridade (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), emitido no intuito de mitigar os efeitos de denominada "guerra fiscal", porquanto "veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto", gerando, portanto, efeitos concretos imediatos em relação ao creditamento do ICMS nas operações interestaduais.

4. Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". "A expressão montante cobrado, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido (CARRAZZA, Roque Antônio, in ICMS, 13ª ed., Malheiros, São Paulo: 2009, pg. 358-361). Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus ao crédito integral do ICMS devido ao estado de origem. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.312.486/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 09/03/2012; RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/09/2011; RMS 32.453/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/06/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

5. "Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis" (RMS 38.041/MG, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/11/2013).

6. Agravo regimental não provido (BRASIL, 2014, online).

Diante de todo o exposto, tem-se que a questão das desonerações deve ser vista não como uma competição entre os estados, mas sim como um fator de união e congregação. A partir de uma visão de que os convênios celebrados

devem se afigurar como forma de harmonização e não de divisão entre os estados, é possível que haja atenuação das consequências negativas decorrentes da chamada Guerra Fiscal.

No âmbito judicial, é imprescindível que haja celeridade nas ações interpostas contra as desonerações concedidas sem a devida celebração de convênio perante o CONFAZ. Neste diapasão, tem-se que o judiciário tem formado o entendimento extremamente consolidado pela ilegalidade desta prática.

Todavia, é preciso que se faça mais para que a Guerra Fiscal. Diante do sem número de ações, e da reiterada prática pelas fazendas estaduais, verifica-se que a Guerra Fiscal traz inúmeras consequências negativas, que devem ser combatidas.

Eventualmente, propõe-se que, como medida de é necessária a responsabilização pessoal do administrador público que, em comprovada má fé, desobedece aos comandos estabelecidos perante o CONFAZ. Verifica-se que, em alguns casos, o judiciário já foi provocado para que se manifestasse sobre as desonerações concedidas sem critério se afigurando como tentativa de fraude ao fisco, cabendo a responsabilização penal. Todavia, a jurisprudência ainda não se firmou no sentido de responsabilização do administrador público, por considerar a conduta atípica. Veja-se:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART.1º, II, DA LEI 8.137/1990. CREDITAMENTO DE ICMS. PEDIDO DE TRANCAMENTO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. ATIPICIDADE. GUERRA FISCAL. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO, PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL.

1. O trancamento da ação penal na via estreita do habeas corpus somente é possível, em caráter excepcional, quando se comprovar, de plano, a inépcia da denúncia, a atipicidade da conduta, a incidência de causa de extinção da punibilidade ou a ausência de indícios de autoria ou prova da materialidade do delito. O crime previsto no art.1º, inciso II, da Lei 8.137/1990 exige o elemento subjetivo doloso para a sua configuração, consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, mediante omissão ou declaração falsa às autoridades fazendárias, com o fim de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social. E, na espécie, ressaí dos autos que o paciente efetuou lançamentos exatos de crédito de ICMS, amparado Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 001/2002 - SUREC/SEPF – Processo n. 00040.004880/2001 e 029/2004 - Processo 040.002.293.2004, do Distrito Federal, vigente ao tempo dos fatos, no contexto da chamada "guerra fiscal" entre o distrito federal e os estados federados, razão pela qual não há falar em dolo de fraudar o fisco. Precedentes.

2. Recurso em habeas corpus provido, para reconhecer a atipicidade da conduta imputada à recorrente na ação penal n. 0003167-95.2010.8.23.0318 e determinar o seu trancamento, com extensão da ordem aos corréus, em observância ao art. 580 do Código de Processo Penal (BRASIL, 2017, online).

É necessário, também, que sejam adotadas pelo poder público medidas para que a tributação seja menos complexa e mais bem estruturada. Toda a estrutura tributária nacional perpassa por um sistema demasiadamente solene, com alta carga tributária. Assim, é imperioso, para que a Guerra Fiscal seja erradicada, que o país passe por uma reforma tributária ampla, gerando uma tributação mais simples e mais efetiva.

### **4.3 Incentivos Fiscais em contratos internacionais**

É cediço que, nos dias de hoje, vive-se um momento de total interligação das relações de produção e consumo. O movimento globalista atingiu as relações comerciais de forma a ampliar os horizontes tanto de quem produz quanto de quem consome.

Esta questão, embora funcione como um facilitador e ampliador da capacidade de consumo, também provoca o levantamento de certas questões, em especial a questão tributária.

Neste caso, o produto em comércio está sujeito tanto às regras tributárias do país de origem quanto do país de destino. Dessa forma, os custos tributários – em tese, dobrados – são incorporados ao produto.

Dessa forma, a atuação dos incentivos fiscais tem como propósito estreitar laços comerciais com outros países, bem como evitar que determinado tributo seja objeto de dupla tributação – o que é vedado segundo os princípios constitucionais.

De modo a facilitar as trocas, e permitir uma tributação mais simples, é comum que os países venham a celebrar convenções para evitar a dupla tributação de renda. Sobre estas convenções:

Em linhas gerais, tais tratados têm por finalidade delimitar o campo de exercício legítimo do poder tributário de cada um dos signatários, conciliando seus interesses fiscais e protegendo os contribuintes contra a dupla imposição que ocorreria se ambos os países

tributassem, indistintamente, as rendas auferidas por pessoas a eles vinculadas por elementos de conexão (ROCHA, 2011, p. 722).

Estas convenções, portanto, são baseadas em concessões tributárias recíprocas de ambos os Estados Nacionais, com vistas ao estabelecimento de incentivos fiscais que tenham por escopo a intensificação das trocas entre os países celebrantes, evitando-se assim a bitributação.

Do mesmo modo, tem-se que os sistemas tributários de diferentes nações tendem a atuar de maneira diferente em relação às formas de incidências dos tributos, suas alíquotas e regras de aplicação.

Dessa forma, tem-se que a celebração de acordos e convenções em matéria tributária deve ter em escopo esta questão – a tributação semelhante em relação a estes dois países.

Como é cediço, alguns países – chamados de “paraísos fiscais” atuam de maneira a ter uma carga tributária bastante baixa na tentativa de atrair investimentos. Dessa forma, firmar incentivos com estes países traria, de certo modo, um enfraquecimento do produto nacional, o que deve ser evitado. Neste sentido:

Em princípio, apenas os países com tributação normal firmam tratados para evitar a dupla tributação. Isso porque, conforme se verá a seguir, um dos critérios para se definir os paraísos fiscais corresponde à carga tributária que estes impõem aos seus residentes, quase sempre diminuta ou inexistente. Ora, estando-se diante de jurisdição que não tributa seus residentes, ou os tributa a reduzidas alíquotas efetivas, o indesejado fenômeno da dupla tributação internacional é menos propício a ocorrer, o que justificaria a ausência de tratados firmados com tais localidades (DE SANTI, 2011, p. 331).

Os principais mecanismos de incentivos fiscais supranacionais são os chamados *matching credit* e *spare credit*.

O *matching credit* se configura em um crédito presumido. Na prática, o Estado de onde sai o produto se compromete a não tributar certas atividades. Em outras palavras:

Mecanismo de incentivo de investimentos pensado no contexto das relações entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, e que acaba tendo reflexos sobre a repartição de receitas tributárias, é a atribuição de créditos presumidos (*matching credit*). O *matching credit* é concedido mediante a atribuição pelo país de residência de um crédito fixo a ser aplicado sobre o valor remetido, independentemente

do montante efetivamente retido no país da fonte (ROCHA, 2011, p. 722).

Já o *spare credit*, também denominado *tax sparing* determina a criação de um crédito fictício, a ser levado em consideração pelo Estado de origem. Nesse sentido:

Já o *spare credit* é atribuído com vistas a evitar que benefícios fiscais concedidos pelo país da fonte sejam anulados pela tributação no país da residência. Nas palavras de Alberto Xavier: Enquanto a cláusula de "*tax sparing*" pressupõe incentivo preexistente que visa a preservar, a cláusula de "*matching credit*" atribui o direito à dedução no Estado de residência de um crédito fixado "*a fortait*". Seja qual for a política fiscal do outro Estado, estabeleça ele ou não um imposto reduzido ou até mesmo uma isenção: é este o significado da expressão "o imposto será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de ..." (ROCHA, 2011, p. 722)

Ambos os institutos, portanto, demonstram-se como incentivos fiscais bilaterais, a serem aplicados em contratos internacionais. São considerados como incentivos fiscais vez que, embora não previstos em lei, são estipulados em convenções bilaterais ou multilaterais.

Do mesmo modo, são considerados não-onerosos, vez que, via de regra, não estabelecem contrapartidas a serem realizadas pelos contribuintes.

Muito embora configurem como um instrumento a facilitar trocas entre estados, devem ser utilizados com cautela, vez que podem, inclusive, provocar impactos no mercado interno, dificultando a situação de produtores de produtos similares no mercado nacional.

## 5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 5.1 Conceituação

A imunidade tributária está disciplinada no artigo 150, inciso VI, “a, b, c e d” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI- instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Todavia, seu conceito não se encontra definitivamente consagrado pelo direito brasileiro, o que gera várias definições do instituto em tela.

Conforme ensinamentos de Machado (2011), a imunidade tributária pode ser entendida como limitação imposta pela Constituição ao poder de tributar, ou seja, a lei impede que defina como hipótese de incidência aquilo que é imune.

Amaro (2006, p. 151), define que a imunidade exclui a competência tributária, e não só a limita como dispôs Machado (2011) anteriormente, observa-se que:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Ao dissertar sobre a conceituação de imunidade, Sabbag (2010, p. 280) entende que esta não exclui, nem limita a competência tributária como mencionado anteriormente, veja-se que:

A norma constitucional de desoneração tributária, que, justificava no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante.

Diante desta conceituação, pode-se concluir que a imunidade tributária ocasiona uma limitação ao poder de tributar, e reduz a competência tributária por

parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, afastando da tributação certas pessoas, bens, serviços ou situações.

## 5.2 Imunidade x Isenção x Não Incidência

A imunidade, como mencionado anteriormente, encontra-se amparada pela Constituição Federal que limita o poder de tributar dos entes federativos, inexistindo assim uma obrigação tributária.

No que se refere à isenção, esta deve ser sempre decorrente de lei. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) em seu artigo 176, traz a referida exigência, à lei neste caso, deverá especificar as condições e os requisitos a serem exigidos para sua concessão.

A isenção, como supracitada, é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação, ou seja, a obrigação tributária existe, mas é afastada por força de lei.

Sobre a diferenciação de imunidade e isenção, vale transcrever os ensinamentos de Sabbag (2010, p. 281): "(...) Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação".

A obrigação tributária nasce através de lei que atribui força jurídica para a cobrança de tributos. Diante da não existência de descrição legislativa, surge a denominada não incidência.

Nesse sentido, deve ser entendido a não incidência como ausência de tipificação legal para tributar o ato. Esta pode ser simples ou pura, na primeira hipótese existe uma regra jurídica que diz expressamente não ser possível a configuração de incidência no caso, já a segunda decorre da inexistência de lei (MACHADO, 2011).

Acerca dos institutos da isenção e da não incidência, cumpre ressaltar a distinção feita por Machado (2011, p. 229):

Distingue-se a isenção da não incidência. A isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Diante dos dados supracitados, pode-se afirmar que na imunidade o tributo não é devido porque inexistindo obrigação tributária, sendo essa amparada constitucionalmente. Diferentemente, na isenção a obrigação tributária existe,

mas por força de lei seu pagamento é dispensado. Já a não incidência se quer está tipificada em lei, afasta-se assim, a obrigação tributária.

### **5.3 Espécies de Imunidade**

#### **5.3.1 IMUNIDADE DAS ENTIDADES POLÍTICAS**

A imunidade das Entidades Políticas, também conhecida como imunidade recíproca, ou imunidade mútua, está vinculada ao princípio federativo, previsto no artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Referida vedação, encontra amparo no artigo 150, inciso VI, “a” da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que assim menciona: “Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI. Instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”.

Embora o inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) faça menção apenas a imunidade em relação aos impostos, cumpre ressaltar que em razão do princípio federativo, a imunidade das entidades políticas se estende aos demais tributos. Dessa forma, considera-se inconstitucional qualquer emenda que autorize a mútua cobrança de tributos dos entes federativos (MACHADO, 2011).

Como se observa no dispositivo supracitado, o patrimônio, a renda e os serviços das entidades políticas estão protegidos pela imunidade intergovernamental recíproca, com o objetivo de assegurar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes, e afastar a mútua cobrança de impostos.

O § 2º, do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) dispõe que a imunidade das entidades políticas, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não há de se falar assim, em obrigação tributária por parte destas.

É importante analisar, os requisitos necessários para a concessão da intributabilidade. O artigo 150, § 3º da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online) traz limitações no que se refere à imunidade das entidades políticas, quais sejam:

(...) não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonere o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Pelo exposto anteriormente, têm-se duas situações nas quais a vedação em comento não se aplica, ou seja, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes quando relacionados com a exploração de atividades econômicas (empresa privada); ou haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (fornecimento de água e esgoto).

No que se refere ao promitente comprador de um bem imóvel, a não aplicabilidade da imunidade é bem lógica. Ao sair um imóvel de promessa de compra e venda do patrimônio do promitente vendedor e se integrar ao patrimônio do comprador, deve ser esse bem tributado, haja vista se tratar de um contrato irrevogável, cujo comprador tem um direito real de aquisição da coisa alheia, que acarretará posteriormente a transferência do imóvel (SABBAG, 2010).

Dessa feita, a imunidade das entidades políticas pode ser entendida como uma forma de expressão do princípio federativo, vedando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Todavia, existem algumas restrições ao alcance da imunidade, quando esta se tratar de atividade econômica, ou que haja contraprestação ou pagamento pelo usuário, bem como a obrigação do promitente comprador de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Visa-se assim, evitar o enriquecimento ilícito por parte dos entes federativos, e a utilização fraudulenta da referida imunidade.

### 5.3.2 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

A imunidade religiosa encontra-se amparada pelo artigo 150, inciso VI, “b” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que traz a exoneração de impostos sobre os templos de qualquer culto.

Referida imunidade, teve sua origem com a Proclamação da República, decorrente da separação do Estado e da Igreja. A partir desta separação, o Estado torna-se laico, e deixa de dispensar uma proteção à determinada religião, passa-se com isso, a garantir a liberdade de todos os cultos, desde que não ofendem a moral e os bons costumes (SABBAG, 2010).

O § 4º, do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online), faz uma restrição ao poder de tributar, e apresenta um rol classificatório. Observa-se: “as vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

O dispositivo acima mencionado restringe o alcance da imunidade religiosa somente ao patrimônio, a renda e os serviços. Dessa forma, pode ser entendido que determinada limitação alcança tanto o patrimônio imobiliário, como mobiliário dos templos, as rendas arrecadadas nos cultos e os serviços, desde que estejam vinculados a finalidade essencial.

A expressão “finalidade essencial” é de extrema importância para que se possa chegar a um denominador quando o assunto é a expansão da imunidade dos templos de qualquer culto.

Os conceitos de templos e cultos serão analisados com mais profundidade no próximo capítulo, porém, cumpre ressaltar uma base dos dois institutos. Cultos são cerimônias religiosas, enquanto os templos são os locais onde as celebrações são realizadas, bem como seus anexos.

Diante do expressivo crescimento dos templos e seus anexos, surge uma preocupação referente ao alcance da intributabilidade, como se depreende dos ensinamentos de Carrazza (2005, p. 711):

A palavra templos tem sido entendida com uma certa dose de liberdade. São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também os seus anexos.

São considerados “anexos dos templos”, a casa paroquial, o seminário, o convento, o cemitério etc., o que demonstra uma exagerada ampliação do abrigo da imunidade. Torna-se assim, necessário se ter em mente o requisito da

finalidade essencial, haja vista ser a destinação dos recursos obtidos pela entidade, o fator determinante para o alcance do benefício constitucional.

Como exemplo do alcance da imunidade no que tange a finalidade essencial, vale transcrever os ensinamentos de Sabbag (2010, p.325).

(...) se há um imóvel, de propriedade de entidade assistencial, locado a terceiros pessoas, como os aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem vinculadamente imune, mas relacionadamente imune.

Pode-se dizer que no exemplo anteriormente mencionado, o imóvel é considerado como aproveitamento indireto dos templos, e só adquiriu o benefício da imunidade em decorrência do reinvestimento integral do montante pecuniário.

Sabbag (2010) ressalta ainda que além do requisito da finalidade essencial, quando se diz respeito exploração econômica dos anexos dos templos, é preciso observar a inexistência da livre concorrência, já que é vedado o cunho empresarial na atividade desempenhada.

Dessa forma, se uma entidade religiosa for proprietária de dezenas de imóveis e estes estiverem locados a terceiros, não há como estender a imunidade. Deve-se assim, a benesse constitucional ser cessada a partir do momento em que o templo passa a exercer atividade econômica de caráter empresarial, mesmo que ocorra o reinvestimento integral do montante pecuniário.

É desse desenvolver de fatos, que se instituiu a imunidade dos templos de qualquer culto, dado o direito e garantia fundamental da liberdade de crença. Ademais, verifica-se que a própria Constituição Federal apresenta uma limitação no que tange o alcance da imunidade religiosa, buscando evitar a exploração econômica de caráter empresarial dos templos e seus anexos.

### 5.3.3 IMUNIDADES DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS, DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS

A imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais, das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, encontra-

se disciplinada na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online), que assim dispõe:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI. Instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive das fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

No que tange aos partidos políticos, referida benesse constitucional trata-se de imunidade fiscal, com o objetivo de sustentar a liberdade política prevista no artigo 1º, V, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e manter viva a autenticidade do regime democrático.

Como se observa no artigo mencionado, a imunidade dos partidos políticos alcança inclusive suas fundações, as quais devem estar registradas no Tribunal Superior Eleitoral para que seu patrimônio, sua renda e seus serviços, façam proveito da imunidade.

Segundo Sabbag (2010) a imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores visa assegurar os direitos dos empregados. Logo, não poderá ser estendido esse benefício aos sindicatos dos empregadores, haja vista que a proteção, equivale à parte hipossuficiente da relação laboral. Ademais tal imunidade vai ao encontro dos direitos sociais previstos no artigo 8º da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

A proteção à educação e ao ensino encontra-se disciplinada nos artigos 205, 208 e 214 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), sendo esta a justificativa da imunidade das instituições educacionais. Entende-se ser a educação direito de todos e dever do Estado, inexistente assim, impostos sobre uma atividade própria do ente governamental.

O benefício constitucional também alcança as entidades de assistência social. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) menciona em seus artigos 203 e 204 a respeito da assistência social, que deverá ser prestada a todos que necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.

Além da seguridade social, são direitos sociais: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma do artigo

6º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que tem por objeto a realização do bem comum.

Cumprе ressaltar, que referida imunidade só pode ser alcançada diante da inexistência de fins lucrativos. Deve-se ainda, ser observado o rol classificatório trazido pelo artigo 150 § 4º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que restringe o alcance da imunidade somente ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades, assim como ocorre na imunidade dos templos religiosos.

Dessa forma, a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, pode ser entendida como um benefício constitucional, na qual não haverá incidência de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços. Todavia, a intributabilidade deve alcançar apenas as entidades sem fins lucrativos, significa que, diante da existência de fins econômicos deverá ocorrer o reinvestimento integral do montante pecuniário, requisito elementar da finalidade essencial.

#### 5.3.4 IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, é também conhecida como imunidade de imprensa, e encontra-se disciplinada no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Referida imunidade, possui natureza objetiva, ou seja, atinge bens ou coisas “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. A norma desonerativa, tem como objetivo, garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, facilitar a difusão da cultura e a própria educação da população.

Nos dias atuais, com a evolução no setor da informática e no meio eletrônico, a imunidade dos livros tem sido entendida com liberdade. São considerados como livros para fins de intributabilidade, não somente aqueles impressos, mas como também os virtuais, os digitalizados e os CD-ROM, desde que possuem caráter informativo ou educacional (MACHADO, 2011).

Ao conferir imunidade aos jornais, o legislador buscou a garantir aos leitores o direito às informações e às notícias, sejam elas diárias, ou não. Ao contrário dos livros que independe de forma impressa, os jornais em tela, ou os

jornais de televisão não são considerados imunes, assim estende-se a referida imunidade apenas à mídia escrita.

No que tange aos periódicos, estes podem ser entendidos como revistas e álbuns de forma indiscriminada, já que o legislador não faz distinção entre os tipos. Pode-se assim, serem consideradas imunes até mesmo revistas de material pornográfico, ou de pouco conteúdo informativo, ou educativo. Entretanto, não poderá recair a intributabilidade sobre periódicos de interesse interno “calendários comerciais” por não possuírem caráter cultural ou político, e sim privado (SABBAG, 2010, p. 365).

Sabbag (2010, p. 369), ao falar sobre o assunto em comento reescreve os ensinamentos de Aliomar Baleeiro:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que tramitam aquelas ideias, informações e comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.

O papel destinado à impressão não é o único material utilizado para a fabricação dos livros, jornais e periódicos, embora seja o único insumo mencionado pelo legislador. Nesse passo, é que despontou a Súmula 657 do STF, que assim menciona: “A imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Percebe-se assim, ser a imunidade de imprensa objetiva. Logo, não atinge as pessoas jurídicas como as demais imunidades já estudadas, sendo instituída em decorrência de fatos, bens ou situações, com intuito de proteger a liberdade de manifestação e pensamento.

A partir da análise das espécies das imunidades tributária, pode-se concluir que via de regra, os bens, os patrimônios e os serviços são imunes somente aos impostos, salvo no que diz respeito à imunidade das entidades políticas, pois em razão do princípio federativo, referida imunidade se estende aos demais tributos.

#### **5.4 Imunidade Religiosa dos Templos de Qualquer Culto**

#### 5.4.1 CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO

Diante do expressivo crescimento das entidades religiosas no Brasil, torna-se necessário o entendimento do alcance da imunidade sobre os templos e os cultos, para que se possa analisar até onde é possível afastar os impostos dos templos religiosos.

O artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e os Municípios instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. Mas o que pode ser entendido como templos de qualquer culto?

Machado (2011, p. 289-290); assim o conceituou:

Templo não significa apenas a edificação, mas tudo aquilo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos.

Segundo Sabbag (2010, p. 320-322), para que se chegue ao conceito do tema em apresso é necessário o estudo de três teorias:

A primeira, diz respeito à Teoria Clássico-restritiva. Como o próprio nome diz, essa teoria restringe o conceito de templo, e considera como tal, somente o local da celebração dos cultos, independentemente de onde seja realizado (imóvel ou móvel).

No que tange a segunda teoria, denominada Teoria Clássico-liberal, o conceito de templo é visto com mais liberdade em relação à teoria supracitada. Pode-se considerar imune não somente o local que diretamente viabiliza o culto, como também os que indiretamente colaboram com a manifestação religiosa. Assim, referida imunidade alcança os anexos dos templos religiosos (casa paroquial, convento, cemitério etc.).

Por fim, a terceira teoria refere-se a Teria Moderna. Pode-se dizer que esta última, conceitua o templo como entidade, extrapolando a concepção da primeira teoria de templo como coisa, e a estrutura da segunda templo-atividade. De acordo com Sabbag (2010), esta é a teoria que mais se adequa a problematização da imunidade dos templos religiosos.

Cumpra ressaltar ainda os ensinamentos de Aliomar Baleeiro (2010, p. 137):

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou a residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos.

Se relacionar as teorias apresentadas por Sabbag (2010), com os conceitos de Machado (2011) e Baleeiro (2010), pode-se chegar a conclusão que ambos doutrinadores são defensores da segunda teoria (Clássico-liberal), já que restringem a imunidade ao local de realização do culto e ao conjunto de atividades e bens vinculadas a ele. Embora Sabbag (2010) acredite ser a terceira (Teoria Moderna), a mais adequada para que se chegue ao conceito de templo.

Diante do exposto, pode ser entendido como culto as cerimônias religiosas, e templo como entidade, ou seja, onde o exercício da atividade é realizado. Não deve assim, recair impostos sobre o local que se realiza o ato religioso, bem como sobre pertenças adequadas aquele fim, desde que não empreguem atividade econômica lucrativa.

#### 5.4.2 A IMUNIDADE RELIGIOSA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO COMO REFLEXO DA GARANTIA DO ARTIGO 5º, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A liberdade religiosa trata-se de uma garantia individual de ordem constitucional prevista no artigo 5º, VI da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online), que assim dispõe: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

O Brasil é considerado um país laico, visa a Constituição Federal em seu artigo supracitado, a garantir a liberdade de crença e a prática de cultos religiosos, independentemente de qual seja a religião adotada pelo cidadão.

A fim de garantir o pluralismo religioso, e estimular a fé dos cristãos é que surgiu a liberdade da religiosidade, elemento este, que justifica a imunidade dos templos de qualquer culto (SABBAG, 2010).

Nota-se que a imunidade religiosa está totalmente ligada à garantia individual da liberdade de crença. Ademais, o legislador se utilizou da intributabilidade dos templos de qualquer culto, com o intuito de quebrar a barreira financeira existente, o que garante aos cidadãos, independentemente de sua classe econômica, o direito de proclamarem sua fé.

Resta demonstrada, portanto, a impossibilidade de recair impostos sobre os templos de qualquer culto, sendo esta uma forma de garantir o direito individual da liberdade religiosa, visto que a Constituição reputa a religião como valor fundamental do ser humano, e busca preservá-la através do alcance da imunidade.

#### 5.4.3 O LAICISMO NO BRASIL

O Brasil abraçado pela Constituição Federal é considerado um país laico, que presa à liberdade de consciência e de crença. Busca-se o legislador, através da benesse da imunidade, garantir o livre exercício dos cultos religiosos.

Ser laico significa dizer que o país não é clérigo, e sim leigo, embora tenha que admitir ser o Brasil majoritariamente católico. Vale transcrever nesse ponto os ensinamentos de Sabbag (2010, p.315): “No plano histórico, é importante frisar, de início, que o Brasil é um país majoritariamente católico, porém laico (ou leigo), isto é, aquele que não professa uma “dada religião de Estado”, dita “religião oficial”.

É certo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não podem favorecer uma religião ou uma crença, tampouco patrociná-la, devendo estabelecer tratamento igualitário a todas as religiões.

Ocorre que até a proclamação da República, o Brasil vedava o laicismo, e tinha como religião oficial o catolicismo. Deste modo, a Católica Apostólica Romana era a única religião prevista pela Constituição Federal de 1824.

Nos dias de hoje, apesar de dar grande ênfase ao catolicismo (feriados religiosos, o uso de símbolos religiosos em instituição pública), o Brasil não possui uma religião oficial, o que ocasiona a independência religiosa.

O pluralismo religioso, distância o Estado da Igreja. O artigo 19, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988, online) traz a necessária equidistância:

Artigo 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: I- Estabelecer cultos religiosos ou igrejas supervisioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

Como dispõe o artigo acima mencionado, é vedada a intervenção das entidades estatais na religião. Dessa forma, por não haver controle do Estado na Igreja, pode-se afirmar o laicismo no Brasil, bem como a garantia da liberdade de crença e o livre exercício dos cultos.

Diante do exposto, a imunidade dos templos de qualquer culto pode ser entendida como garantia da liberdade religiosa, independentemente da religião adotada e a extensão da igreja, já que o Brasil é considerado um país neutro, o qual não possui uma religião oficial.

#### 5.4.4 ANÁLISE HISTÓRICO-EVOLUTIVA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

As religiões sempre fizeram parte do nosso país. Ocorre que na Constituição Federal de 1824 (BRASIL, 1824), o Brasil tinha como religião oficial o catolicismo, e vedava a liberdade religiosa.

O artigo 5º da Constituição Federal de 1824, assim mencionava:

Artigo. 5º. a religião Católica Apostólica Romana continuará a ser a religião do Império. Todas as outras religiões serão permitidas com seu culto doméstico ou particular, em casas para isso destinadas, sem forma alguma exterior de templo.

Observa-se, que na Constituição supracitada, somente a religião católica recebia a proteção estatal. A Carta Magna não fazia qualquer menção referente à imunidade dos templos de qualquer culto, haja vista ser as demais religiões toleradas pelo Estado, desde que fosse seu culto doméstico ou particular.

A imunidade dos templos de qualquer culto teve sua origem com a Proclamação da República em que instituiu o regime federativo, decorrente da separação da Igreja e o Estado.

Nesse sentido salienta Sabbag (2010, p. 316):

(...) Com a proclamação da República passamos a ser um Estado laico, deixando de dispensar maior proteção e favoritismo ao catolicismo – ainda que religião majoritária –, com o propósito de tolerar, em clima harmônico, a pluralidade das religiões.

A partir desta separação, o Brasil Republicano torna-se um país laico, e deixa de proteger a religião católica. Nasce assim, o instituto da imunidade religiosa, sem distinção de ritos.

Sobre as religiões adotadas e imunes no Brasil, vale transcrever os ensinamentos de Coêlho (2010, p. 261):

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro do candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária.

Acontece que nos dias de hoje, como já mencionado anteriormente, a imunidade dos templos de qualquer culto tem sido entendida de forma extensiva, tornando-se imunes não apenas os cultos e os templos, mas como também seus anexos, o que por certo, acarreta a grande proliferação das igrejas.

Ao dissertar sobre a expansão da imunidade, assim menciona Harada (2009, p. 371):

A interpretação ampla, que se costuma dar ao instituto da imunidade, não pode implicar tolerar os abusos que vêm sendo praticados, tendo em vista a extrema facilidade com que se institui uma seita. A disputa do gordo filão dos dízimos e contribuições vem acirrando a luta entre as seitas e, não raras vezes, entre próprios membros da mesma seita, numa inequívoca demonstração de ofensa aos princípios éticos e morais, não condizentes com a livre manifestação do credo, assegurado pela Carta Magna.

Diante da liberdade e a facilidade de sua formação, vários são os grupos religiosos existentes no Brasil. Assim, torna-se necessário a instituição de um

limite à intributabilidade, pois antes era reconhecida como religião oficial apenas o catolicismo, e hoje, basta se tratar de culto religioso para que se tenha o benefício da imunidade.

#### 5.4.5 ALCANCE DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO AOS ANEXOS DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

Dentre as três teorias existentes acerca da conceituação de templos religiosos já estudadas, a Teoria Clássico-liberal é, sem dúvida, a mais adotada pela doutrina e pela jurisprudência brasileira.

Referida teoria, conceitua o templo como atividade, ou seja, são considerados imunes tudo que, diretamente ou indiretamente, colaboram com a manifestação religiosa, tornando intributável o local que viabiliza o culto, bem como seus anexos.

Podem ser considerados como anexos os bens imóveis (cemitério, a residência do pároco ou pastor, o convento, a casa ou salão paroquial), como também os bens móveis (carro, avião, barco), desde que estejam ligados ao exercício da atividade religiosa.

Na verdade, a imunidade religiosa tem por objetivo garantir que o Estado não interfira indevidamente na liberdade de culto e no exercício da fé. Não pode assim, ser a intributabilidade restrita, tampouco ampliada. Nesse sentido leciona Machado (2011, p. 290):

A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.

Como mencionado, o cemitério é considerado anexo dos templos. A explicação para este instituto se dá pelo fato de serem realizadas cerimônias religiosas nos sepultamentos, trazendo o artigo 5º, inciso VI, e o artigo 19, inciso I, ambos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a liberdade de crença e a proteção aos locais de culto e as suas liturgias.

Não há discursão quanto ao alcance da imunidade quando se trata de um cemitério. Ocorre que a imunidade, não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços com fins lucrativos, sendo este o objetivo do tema em comento, analisar a possibilidade ou não da intributabilidade de um cemitério de propriedade privada.

Logo, para que se possa verificar o alcance da imunidade dos templos referente aos anexos, é necessário analisar a finalidade essencial, quando estes estiverem relacionados com a exploração de atividades econômicas. Assim, evita-se a retirada do benefício das entidades merecedoras, e o alcance daquelas que se aproveitam da natureza religiosa para praticarem atividades lucrativas de caráter empresarial.

#### 5.4.6 PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), com o propósito de aferir um limite à intributabilidade dos templos de qualquer culto, apresenta em seu artigo 150, § 4º um rol classificatório, que restringe o alcance da imunidade somente ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais.

Ao dissertar sobre patrimônio, renda e serviços, a Carta Magna nos leva a compreensão de que a imunidade religiosa alcança tanto os bens móveis como os bens imóveis, os serviços e as rendas arrecadas no culto. Conseqüentemente não deve haver a incidência, por exemplo, do IPTU (imposto predial territorial urbano) sobre o imóvel utilizado para o culto, bem como a residência do pároco; IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) sobre os veículos utilizados na atividade religiosa; IR (imposto de renda) sobre as doações e dízimos arrecadados dos fiéis; ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza) sobre os batismos, casamentos e crismas (SABBAG, 2010).

No que tange a finalidade essencial, esta pode ser entendida como reembolso integral do valor arrecadado, já que o reinvestimento do montante pecuniário é fator determinante para o alcance da imunidade religiosa.

Quando os contribuintes se encontrarem em condições de igualdade jurídica, não poderá ocorrer a instituição de tributos de forma desigual. Caso a

igualdade não seja respeitada, acarretará a violação do princípio da isonomia tributária (MACHADO, 2011).

Assim, além de ser injusto estender o benefício da imunidade àqueles patrimônios, rendas e serviços que se encontram nas mesmas condições factuais de outros não considerados imunes, a expansão da intributabilidade vai de encontro com o princípio da isonomia tributária.

Dessa forma, quando se tratar de fins econômicos, a entidade ou seu anexo além de preencher o requisito da religiosidade, deverá atingir a finalidade essencial, a fim de evitar a livre concorrência e o cunho empresarial na atividade desempenhada.

## **5.5 Imunidade Objetiva x Subjetiva**

As imunidades elencadas na Constituição Federal podem ser classificadas como objetiva ou subjetiva. Diz-se objetiva quando a imunidade recai sobre uma coisa, e subjetiva quando não existe obrigação tributária por parte de determinado sujeito. Nesse sentido leciona Amaro (2006, p.152):

Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade).

Como exemplo de objetiva, pode-se citar a imunidade de imprensa, que recai sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua imprensa, já que esta imunidade é definida em função do objeto.

Embora o artigo 150, § 4º da Constituição Federal (BRASIL, 1988) nos leva a uma percepção de imunidade objetiva (sobre o patrimônio, renda e serviços), a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser considerada como subjetiva, uma vez que essa se vincula a pessoa jurídica que realiza a prática do culto, ou atividade religiosa.

Como já estudado, o cemitério é considerado como anexo dos templos religiosos. Se a imunidade dos templos de qualquer culto fosse considerada como objetiva, não restaria dúvida quanto ao alcance da intributabilidade nos

cemitérios de propriedade privada, já que são realizadas cerimônias religiosas nos sepultamentos, independentemente de ser propriedade particular.

Dessa feita, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser entendida como subjetiva, devendo ser analisada em função de condições pessoais, e não em razão do objeto “templo”. Ademais seria injusto que as entidades fossem consideradas imunes pelo simples fato de desempenhar atividade religiosa, sem levar em consideração o caráter econômico lucrativo.

## **5.6 Alcance da Imunidade nos Cemitérios de Propriedade Privada**

Uma das principais críticas ao instituto da imunidade religiosa, na atualidade, é a expansão do alcance no que se refere aos anexos, que acabam por gerar, não raras vezes, um benefício injusto, cujas entidades de propriedade privada se aproveitam da garantia constitucional da liberdade religiosa para fazerem jus à imunidade.

A fim de amenizar este problema é que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) apresenta um rol classificatório. Logo, o patrimônio, a renda e os serviços devem estar relacionados com as finalidades essenciais das entidades vinculadas.

O rol classificatório tem por objetivo o reembolso do montante pecuniário, quando a entidade desempenhar atividade econômica. Assim, para que seja considerado imune, o anexo além de desempenhar atividade religiosa, deve atingir a finalidade essencial.

O serviço funeral é atividade de interesse público, de saneamento, porém não se pode deixar de analisar o cemitério por outro ângulo.

O cemitério é considerado como anexo dos templos religiosos, servindo como a última morada do indivíduo, local onde os familiares e amigos prestam suas homenagens, sentimentos de crença e religiosidade.

Antes de adentrar na análise do cemitério de propriedade privada, mister se faz observar, a existência do cemitério de propriedade da própria entidade religiosa.

O cemitério de propriedade da entidade religiosa, embora realize atividade econômica, é considerado imune. O benefício somente é estendido por estarem presentes os requisitos para o alcance da imunidade, quais sejam: a religiosidade e a finalidade essencial.

Ao se tratar de um cemitério de propriedade privada, a situação toma outra dimensão. Nessa linha de pensamento, menciona Baleeiro (2005, p. 311):

O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser só a igreja como também os seus anexos, por força de compreensão, desde que não empregados em fins econômicos.

Ao incluir a imunidade dos templos de qualquer culto na Carta Magna, o legislador teve em mente preservar a liberdade de crença e a prática religiosa, e não atividades comerciais com a obtenção de lucro.

A comercialização de jazigos, cessão de locais para realização de cultos religiosos, dentre outras atividades realizadas por particulares, não se encontram relacionadas com a religião, requisito essencial para o alcance da referida imunidade.

Nesse diapasão, incumbe destacar o julgado a seguir:

Apelação Cível Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária Pretensão de imunidade do IPTU Atividades da empresa meramente comerciais e lucrativas, e desvinculadas de crença ou religião - Cemitério não religioso - Ao revés do que ocorre com os cemitérios religiosos, os meramente negociais (arreligiosos ou "particulares") não se beneficiam da imunidade tributária prevista na alínea b do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988 - Precedentes do STF Sentença mantida Recurso não provido. (ESTADO DE SÃO PAULO, 2013).

Pertencente a uma pessoa natural que emprega atividade econômico-lucrativa, o cemitério de propriedade particular não pode ser considerado como anexo dos templos de qualquer culto, já que a imunidade religiosa é subjetiva, a qual deve ser observada as condições pessoais do proprietário do imóvel.

Ademais, estender a intributabilidade violaria o princípio da isonomia, tendo em vista que o produto das rendas arrecadas, não se destina a manutenção de atividades essenciais da entidade religiosa, sendo este, pressuposto de admissibilidade para o alcance do benefício constitucional.

Apesar de não preencher os requisitos, cumpre ressaltar a divergência do tema em comento, já que existem posicionamentos a favor da imunidade de um cemitério de propriedade privada, por entenderem ser esta imunidade objetiva, recaindo sobre a propriedade e não sobre o proprietário do imóvel, assim menciona Correra (2012).

As características do proprietário do terreno onde está construído o templo ou as características da pessoa que o administra, são irrelevantes para o reconhecimento da imunidade. Afinal, as manifestações religiosas realizadas nos cemitérios particulares são exatamente as mesmas realizadas nos cemitérios vinculados a uma pessoa jurídica específica de cunho religioso.

Não obstante, em 28 de fevereiro de 2013, foi julgada a apelação cível nº 0007330-86.2011.8.26.0576 (ESTADO DE SÃO PAULO, 2013) a respeito da imunidade tributária de um cemitério de propriedade privada.

No caso em tela, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Comarca de São José do Rio Preto, através do relator Ministro Osvaldo Capraro, considera que os cemitérios, por sua natureza, independentemente de ser da propriedade particular ou da própria entidade, tornam os imóveis em que estão instalados imunes ao IPTU.

O Ministro relator, em suas considerações, afirma que no cemitério particular são realizados cultos, podendo ser interpretado de forma ampliativa a imunidade prevista no artigo 150, IV, “b” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), por estar presente o requisito da religiosidade.

Nessas condições, deram provimento ao recurso, com o propósito de respeitar a última morada do indivíduo, e deixar de lado a fúria arrecadadora do poder público.

Observa-se, a controvérsia em saber se o imposto incide sobre a propriedade imóvel do cemitério particular, já que alguns julgadores entendem ser a imunidade religiosa objetiva.

Por via de consequência, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser entendida como imunidade subjetiva. Assim, deve-se levar em consideração as condições pessoais do proprietário do cemitério, haja vista, ser corriqueira a divulgação da imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades se aproveitam da imagem religiosa para realizarem atividade econômico-lucrativa.

Resta demonstrada, portanto, a inexistência dos elementos fundamentais para a benesse constitucional, não devendo o cemitério de propriedade privada ser considerado como anexo dos templos, e conseqüentemente imune.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil possui um sistema tributário extremamente complexo e intrincado. Aliado a isso, um pacto federativo que, embora conceda autonomia aos estados membros, acaba por ser centralizador em muitos aspectos, provocando situações jurídicas de difícil solução.

Com efeito, não é fácil conciliar os interesses de todos os estados membros. Não é fácil, num sistema tributário complexo como o do país, harmonizar todas as situações jurídicas e políticas que envolvem a efetiva tributação e o desenvolvimento econômico.

Neste sentido, tanto a União quanto os estados membros lançam mão de incentivos fiscais, de forma a promover o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Ocorre que estes incentivos, caso realizados sem critério, acabam por desencadear uma verdadeira guerra fiscal, representando assim um impacto grave ao pacto federativo.

No tocante à Guerra Fiscal, é possível dizer que esta tem motivações tanto políticas como econômicas. Cada estado membro busca a efetivação de fixação do maior número possível de empresas em seu território, gerando mais empregos e rendas. Contudo, o custo disso deve ser sopesado, principalmente no momento de concessão de isenções ou remissões.

Verifica-se que, em que pese o grande número de decisões judiciais que vedam a conduta de concessão de isenções sem a devida celebração de convênios perante o CONFAZ, formando uma sólida jurisprudência no sentido de coibir a Guerra Fiscal, tem-se que os estados continuam a desafiar o judiciário, concedendo isenções de maneira desordenada.

É necessário, portanto, critério na concessão de desonerações. Não só em relação à observância das normas do CONFAZ, mas também em verificar se a concessão de isenções vai traduzir em um incremento, direto ou indireto da arrecadação, bem como se vai propiciar um adequado desenvolvimento econômico no estado.

Em relação à concessão de incentivos fiscais não onerosos, estes muitas vezes se apresentam como uma benesse jurídica que inclusive pode vir a servir a propostos escusos.

Igualmente necessário ressaltar, contudo, que as isenções podem e devem ser concedidas sempre que se afigurem como meio de uniformizar a tributação e arrecadação estatal. Caso não haja incentivo, é possível inferir que as empresas estejam mais inclinadas a se instalar nos estados mais abastados, onde haja maior possibilidade de consumo. Neste diapasão, verifica-se que é necessário, numa tentativa de um desenvolvimento econômico uniforme em todo o país, que haja estímulo para fixação das empresas em outros estados.

A imunidade religiosa pode ser entendida como limitação ao poder de tributar dos entes federativos, e caracterizada como garantia do pluralismo religioso. Busca-se o legislador, a partir da instituição da intributabilidade dos templos de qualquer culto, preservar a liberdade de consciência e de crença.

Acontece que diante da evolução dos templos religiosos, em especial dos anexos, a imunidade tem sido ampliada de forma exagerada, tornando-se imunes, certas entidades que se aproveitam da imagem puritana para praticarem atividade econômico-lucrativa, e valerem-se do benefício constitucional.

Todavia, demonstrou-se que a Constituição Federal embora garanta o benefício, apresenta um rol classificatório, o qual restringe a imunidade religiosa somente ao patrimônio, à renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades.

Ao restringir a referida imunidade, a Carta Magna, acertadamente, demonstrou o afastamento da intributabilidade no que tange ao cemitério de propriedade privada, pois impediu que este fosse confundido, com aqueles que se dedicam exclusivamente a serviços religiosos e funerários sem fins econômicos lucrativos.

Sob essa perspectiva, é possível afirmar que um cemitério de propriedade privada não pode ser considerado como anexo dos templos e, conseqüentemente, fazer jus a imunidade religiosa. Logo, por se tratar de imunidade subjetiva, deve-se levar em consideração a pessoa jurídica proprietária da entidade e não o “templo” como objeto.

Ademais, estender a benesse constitucional a um cemitério de propriedade privada, além de apoiar uma entidade que exerce atividade econômico-lucrativa, confrontaria o princípio da isonomia tributária, beneficiando uma entidade que se encontra nas mesmas condições factuais de outras não consideradas imunes.

Ante o exposto, a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser entendida como subjetiva, não podendo ser a entidade considerada imune pelo simples fato de desempenhar atividade religiosa. Assim, para que seja evitada a livre concorrência e o cunho empresarial na atividade desempenhada por entidades imunes, deve-se levar em consideração, além do caráter da religiosidade e da finalidade essencial, as condições pessoais do sujeito.

No tocante aos incentivos onerosos, verifica-se que estes servem melhor ao propósito de desenvolvimento econômico, visto que demandam de uma contrapartida efetiva do contribuinte, que acaba por privilegiar a sociedade como um todo.

Com efeito, por meio dos incentivos atinge-se diretamente um interesse público – que é, em cerne, o interesse do tributo em primeiro lugar. Dessa forma, essa modalidade de incentivo deve ser privilegiada em detrimento dos incentivos não-onerosos.

Por todo o exposto, como forma de fomentar o desenvolvimento social e econômico de uma certa região, o qual certamente trará riqueza, entende-se que a isenção onerosa a certos contribuintes, principalmente decorrentes de impostos incrementais, ou seja, aumento de arrecadação proporcionado pelo incentivo fiscal, é uma alternativa importante para fomentar o crescimento do Brasil.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense 2005.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº 657**. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stf&num=657>> Acesso em: 25 de fevereiro de 2019.

BRASIL. MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL. **Incentivos fiscais – apresentação**. Disponível em <<http://www.mi.gov.br/apresentacao-incentivos-fiscais>>. Acesso em 3 dez. 2018.

BRASIL. **CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FISCAL**. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em 3 dez. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar 160**, de 7 de agosto de 2017. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)> Acesso em 3 dez. 2018

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 65851/SP**. Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 27/06/2017. Data da Publicação: 01/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663/RS**. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 26/05/2017. Data da Publicação: 29/05/2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 683.849/RR**. Relator Ministro Luis Roberto Barroso. Data do Julgamento: 09/09/2016. Data da Publicação. 29/09/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental 776273/DF**. Relator Ministro Edson Fachin. Data do Julgamento: 15/09/2015. Data da Publicação: 30/09/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 44350/MG**. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Data do Julgamento: 25/11/2014. Data da Publicação: 03/12/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 44350/MG**. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Data do Julgamento: 25/11/2014. Data da Publicação: 03/12/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 28227/GO**. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 24.mar.2009. Data da publicação: 20.abr. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança**. Relator Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 18/09/2008. Data da Publicação: 01/10/2008.

BRASIL. **Decreto 6.170**, de 25 de julho de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm)>. Acesso em 28/08/2017.

BRASIL. **Lei Complementar 160**, de 7 de agosto de 2017. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)>Acesso em 3 dez. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 65851/SP**. Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 27/06/2017. Data da Publicação: 01/08/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663/RS**. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 26/05/2017. Data da Publicação: 29/05/2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1535946/MG**. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 07/03/2017. Data da Publicação: 19/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 851421/DF. Relator Ministro Marco Aurélio Mello**. Data do Julgamento: 21/05/2015. Data da Publicação: 01/09/2015

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 44350/MG**. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Data do Julgamento: 25/11/2014. Data da Publicação: 03/12/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 310/AM**. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Data do Julgamento: 19/2/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 1076/DF**. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 14/10/2009. Data da Publicação: 22/10/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança 11862/DF**. Relator Ministra Eliana Calmon. Data do Julgamento: 22/04/2009. Data da Publicação: 25/05/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança**. Relator Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 18/09/2008. Data da Publicação: 01/10/2008.

BRASIL. **Constituição Federal**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 3 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar 24**, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 3 dez. 2018.

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**, LEI N. 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 16 de fevereiro de 2019.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1824**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)> Acesso em: 20 de fevereiro de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORRERA, Marcelo Carita. **A imunidade dos templos de qualquer culto e a incidência de iptu sobre cemitérios particulares**. Disponível em:<<https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/3412351>> Acesso em: 13 de fevereiro de 2019.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; CANADO, Vanessa Rahal (org.). **Tributação dos Mercados financeiro e de capitais e dos investimentos internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2011.

DULCI, Otávio Soares. **Revista de Sociologia e Política nº 18**. 1. Ed. Curitiba: UFPR, 2002.

ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 02980688920098260000**. Relator: ARTHUR DEL GUÉRCIO. São Paulo, 25 de fevereiro de 2013.

ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 00073308620118260576**. Relator: OSVALDO CAPRARO. São Paulo, 14 de março de 2013.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 9. Ed. Salvador: Jus Podivm, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LACOMBE, Américo L. Masset. **Algumas considerações sobre os incentivos fiscais**. Rev. adm. empres. vol.9 no.4 São Paulo Oct./Dec. 1969. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75901969000400006>>. Acesso em 14 dez. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXWELL, Kenneth, R. **A devassa da devassa: a inconfidência mineira: Brasil e Portugal, 1750-1808**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, Luiz Fernando. **Os princípios do direito tributário: uma análise panorâmica**. Disponível em <

<https://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/111904656/os-principios-do-direito-tributario-uma-analise-panoramica>> Acesso em 3 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2018

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, Sérgio André (Coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: QuartierLatin, 2011,

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SOROMENHO, Adriano Silva. **A ausência de limitações temporais para cancelamento dos incentivos fiscais e ressarcimento dos recursos desviados dos fundos de investimentos regionais**. Revista Jus Brasil, publicação em 04/2012. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/21480/a-ausencia-de-limitacoes-temporais-para-cancelamento-dos-incentivos-fiscais-e-ressarcimento-dos-recursos-desviados-dos-fundos-de-investimentos-regionais>>. Acesso em 26 dez. 2018.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. **O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas**. Revista RAUSP-e, v1, n.1, Jan-Jun 2008. Disponível em <[http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/2008/2008\\_232\\_AMS\\_HF\\_RAUSPe.pdf](http://www.ufrgs.br/gianti/files/artigos/2008/2008_232_AMS_HF_RAUSPe.pdf)>. Acesso em 26 dez. 2018.