

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

SILAS VICTOR DA SILVA MARÇAL

A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NO FEDERALISMO BRASILEIRO: OS IMPACTOS DA  
GUERRA FISCAL DO ICMS NO DESENVOLVIMENTO.

SOUSA  
2015

SILAS VICTOR DA SILVA MARÇAL

A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NO FEDERALISMO BRASILEIRO: OS IMPACTOS DA  
GUERRA FISCAL DO ICMS NO DESENVOLVIMENTO.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - UFCG, como requisito parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

SOUSA  
2015

SILAS VICTOR DA SILVA MARÇAL

A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NO FEDERALISMO BRASILEIRO: OS IMPACTOS DA  
GUERRA FISCAL DO ICMS NO DESENVOLVIMENTO.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao  
Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e  
Sociais - Direito do Centro de Ciências Jurídicas e  
Sociais da Universidade Federal de Campina  
Grande - UFCG, como requisito parcial da  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Jurídicas e Sociais – Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de  
Oliveira

Data da Aprovação: \_\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Orientador: Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

---

Examinador: Professor

---

Examinador: Professor

Às minhas queridas mães, Maria Cirino e  
Rosilda Macena, por todos os momentos  
que vocês verdadeiramente me amaram.

(Dedico)

## AGRADECIMENTOS

Sonho é aquele caloroso aperto de mão entre o desejo e a pretensão que nos compele a fazer com que a vida encontre seu sentido. E por mais que líquido e (possivelmente) certo que esse conceito possa parecer, a certeza só virá – e se virá – quando tudo se moldar a silhueta do cotidiano.

Durante essa jornada de pouco mais de 5 anos, em que se vive como um estrangeiro e se estuda como um sonhador - aos poucos se vai desbravando as entrelinhas utópicas da lei e sua práxis distante - em que todos esses percalços e desafios que nos é demandado só compilam em uma indagação quando tudo beira ao fim previsto e necessário: “é isso mesmo que eu quero pra mim?”.

Então, você se vê respondendo com um tímido sorriso torto no canto da boca um “sim”. Romantismo a parte, nenhuma sentença, por mais real que fosse, seria competente para expressar a alegria desse momento depois de se perceber que você “venceu” - mais uma batalha.

Vencer a si mesmo não é fácil, sobretudo quando um conjunto de fatores está a seu desfavor. Mas isso é que é a graça da vida. Isso é que valoriza e adorna nossos sonhos. E qual o maior mérito de todos? Ter a humildade para reconhecer que tudo não se faz e nem se conquista sozinho.

A responsabilidade de lutar e vencer são sim de quem se sonha, mas a conquista é também de todos aqueles que permaneceram sempre ao nosso lado.

Eu gostaria de agradecer ao meu falecido avô Ernesto e ao meu falecido tio Antônio, por todo o carinho, atenção e incentivo prestado a minha formação humana e profissional durante suas vidas.

As minhas duas mães, Maria e Rosilda, pela paciência, prontidão e o imediatismo de todo o instante. Ao meu pai-filho, Bené, pela companhia inesperada. Ao meu primo Thiago pela responsabilidade tão precoce abraçada em minha intenção.

A família Moura, Marcella, Priscilla e Rosa, pela contínua fonte de inspiração, força e companheirismo. Aos meus amigos que sempre se fizeram amigos e segunda casa.

E, por fim, mas não menos importante, a Deus, que da sua maneira, contribuiu para que o que há muito tempo eu sonhei sem saber que era sonho, hoje, transcende naquilo que se pode chamar de amor. Obrigado.

## RESUMO

O tema do presente trabalho monográfico é a tributação indutora no federalismo brasileiro: os impactos da guerra fiscal do ICMS no desenvolvimento. O problema da pesquisa consiste em saber quais os danos que a atuação interventiva do Estado na economia, através do uso arbitrário e inconstitucional da tributação indutora em âmbito de ICMS, causa para o desenvolvimento? A hipótese proposta é que o ato de concessão de benefícios fiscais em âmbito de ICMS, quando não observados os ditames de equidade do federalismo preceituados na Lei Complementar número 24 de 1975, não condiz com a finalidade indutora do tributo – que é a de promover os valores e objetivos presentes na Constituição Federal de 1988, justificando a intervenção do Estado no domínio econômico – e termina culminando em impactos deletérios no desenvolvimento. O objetivo geral desse trabalho é identificar os impactos da guerra fiscal do ICMS no desenvolvimento, em decorrência da concessão de benefícios fiscais dados pelos Estados à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária. No que tange aos objetivos específicos, são eles, distinguir os princípios jurídicos das demais categorias de normas jurídicas; demonstrar o desenvolvimento como uma ferramenta para promoção e efetivação dos princípios constitucionais e da consequente expansão da liberdade da pessoa humana; destacar as modalidades de intervenção do Estado sobre e no domínio econômico com ênfase na intervenção por indução; verificar o uso da tributação indutora na correção das disfunções de mercado; e analisar as causas que originam o fenômeno da guerra fiscal no âmbito do ICMS. O método de abordagem apresentado pela pesquisa é o dedutivo. Adota-se o método comparativo (**exegético-jurídico...**) como método de procedimento. Quanto à natureza, a pesquisa é aplicada, quanto ao objeto geral, a pesquisa é descritiva. Adota-se a pesquisa bibliográfica-**documental**, como procedimento técnico o de trato direto e indireto das fontes, a partir das técnicas de coleta documental e análise de conteúdo. A presente dissertação é estruturada em três capítulos. No primeiro, aborda-se a classificação e aplicação das normas jurídicas, ressaltando a importância do preâmbulo e dos princípios fundamentais, bem como das diversas significações de desenvolvimento. O ordenamento econômico e as formas de intervenção do Estado sobre e na economia são o objeto do segundo capítulo. Finalizando, o terceiro capítulo trata dos aspectos materiais do ICMS como tributo, o procedimento legal que autoriza a concessão de benefícios fiscais a estes e o cenário de formação da guerra fiscal, bem como, suas implicações sobre o desenvolvimento.

**Palavras-chaves:** Desenvolvimento. Intervenção do Estado. Tributação Indutora. Federalismo. Guerra Fiscal.

## RESUMÉ

L'objet de cette monographie est l'imposition d'induction dans le fédéralisme brésilien: l'impact de la guerre fiscal du ICMS sur le développement. Le problème de la recherche est de savoir quels dommages le rôle interventionniste de l'État dans l'économie, grâce à l'utilisation arbitraire et inconstitutionnelle d'induire impositions en ICMS, provoque pour le développement? L'hypothèse proposée est que le fait d'accorder des avantages fiscaux en vertu du ICMS, lorsqu'il ne est pas soumis aux principes de fédéralisme de l'équité dicte manière prévue par la loi complémentaire numéro 24 de 1975 ne est pas compatible avec le but d'induire hommage - qui est de promouvoir le valeurs et objectifs actuels dans la Constitution fédérale de 1988, justifiant l'intervention de l'Etat dans le domaine économique - et se termine aboutissant à effet délétère sur le développement. Le but de cette étude est d'identifier les impacts de la guerre fiscale du ICMS dans le développement, en raison de l'octroi de concession de bénéfices accordés par le par contumace du Conseil National de la Politique Pinancière. En ce qui concerne les objectifs spécifiques, sont-ils distinguent les principes juridiques des autres catégories de règles juridiques; démontrer le développement comme un outil pour la promotion et l'application des principes constitutionnels et l'expansion conséquente de la liberté de l'individu; mettre en évidence les modalités d'intervention de l'Etat sur et dans le domaine économique en mettant l'accent sur l'intervention par induction; vérifier l'utilisation d'induire la fiscalité dans la correction des dysfonctionnements du marché; et analyser les causes que le phénomène de la concurrence fiscale au sein de l'ICMS. La méthode d'approche présentée par la recherche est déductive. Est adoptée comme une méthode comparative de la méthode de la procédure. La nature, la recherche est appliquée, comme l'objet général, la recherche est descriptive. Il adopte pour recherche bibliographique et documentaire, que la procédure technique de traiter directement et les sources indirectes, des techniques de collecte documentaire et l'analyse de contenu. Cette thèse est divisé en trois chapitres. Dans la première, porte sur la classification et l'application de règles juridiques, soulignant l'importance du préambule et les principes fondamentaux et les différentes significations du développement. L'ordre économique et les formes d'intervention de l'État dans l'économie et font l'objet du deuxième chapitre. Enfin, le troisième chapitre traite des aspects matériels de l'ICMS comme un hommage, la procédure légale autorisant l'octroi d'avantages fiscaux aux investisseurs et le stade de formation de la guerre fiscale et ses conséquences sur le développement.

**Mots-Clés:** Développement. Intervention de l'Etat. Fiscalité induire. Fédéralisme. Guerre fiscale.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CCJS – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais

UFCG – Universidade Federal de Campina Grande

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

LC – Lei Complementar

ONU – Organização das Nações Unidas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

IR – Imposto de Renda

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2 VALORES, PRINCÍPIOS, SUBPRINCÍPIOS E REGRAS</b> .....	<b>14</b>
1.1 POSTULADOS, PRINCÍPIOS E REGRAS.....	16
1.2. O PREÂMBULO E OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	17
<b>3. O DESENVOLVIMENTO E SUAS CONCEPÇÕES JURÍDICAS NA FORMAÇÃO DA LIBERDADE HUMANA</b> .....	<b>20</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	20
3.2 DESENVOLVIMENTO COMO OBJETIVO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL .....	21
3.3 DESENVOLVIMENTO COMO DIREITO HUMANO INALIENÁVEL .....	22
3.4 DESENVOLVIMENTO COMO DIREITO SUBJETIVO PÚBLICO .....	24
3.5 DESENVOLVIMENTO E NORMAS PROGRAMÁTICAS .....	26
3.6 DESENVOLVIMENTO COMO EXPRESSÃO DA LIBERDADE DA PESSOA HUMANA.....	28
<b>4. A ORDEM ECONÔMICA</b> .....	<b>31</b>
4.1. CONCEPÇÃO DE DIREITO ECONÔMICO .....	31
4.2 FUNDAMENTOS DA ORDEM ECONÔMICA CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	34
4.2.1. Valorização do Trabalho Humano.....	35
4.2.2. Livre Iniciativa .....	35
<b>5. INTERVENÇÃO SOBRE E NO DOMÍNIO ECONÔMICO</b> .....	<b>37</b>
5.1 INTERVENÇÃO POR ABSORÇÃO OU PARTICIPAÇÃO.....	39
5.2 INTERVENÇÃO POR DIREÇÃO .....	41
5.2.1 Intervenção por indução.....	41
<b>6. A EXTRAFISCALIDADE</b> .....	<b>45</b>
6.1 ESTADO, RECEITA PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO .....	45

6.2 CONCEITUAÇÃO DE EXTRAFISCALIDADE .....	48
6.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO INDUTORA .	49
<b>7. CONCEITO DE TRIBUTO.....</b>	<b>53</b>
7.1 O ICMS.....	56
7.2 ICMS, FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO INDUTORA.....	58
<b>8. A GUERRA FISCAL .....</b>	<b>64</b>
8.1 OS IMPACTOS DA GUERRA FISCAL SOBRE O DESENVOLVIMENTO .	66
<b>9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho é tratar da tributação indutora no federalismo brasileiro com enfoque nos impactos provocados pela guerra fiscal do ICMS sobre o desenvolvimento. Ao Estado é expecionado a capacidade de intervir no domínio econômico quando justificado pelos imperativos de segurança nacional e do relevante interesse coletivo. Limita-se, nesse caso específico, aos postulados da ordem econômica positivados na Constituição, a saber: a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano.

Destarte, é dever do Estado intervir sobre e no domínio econômico a fim de promover os princípios e objetivos da Consituição Federal e quando as leis de mercado ocasionam falhas na estrutura deste que repercutem negativamente sobre a sociedade, privando-lhes de uma condição digna e justa.

Dentre as modalidades de intervenção do Estado no domínio econômico, a intervenção por indução é aquela em que se procura estimular ou evitar certos comportamentos dos sujeitos da iniciativa privada. O Estado através do seu direito de tributar pode recorrer a outra função do tributo que não seja a fiscal. Trata-se da função extrafiscal dos tributos.

A tributação indutora é uma espécie do gênero da extrafiscalidade que se relaciona com o princípio do federalismo, ao manifestar os efeitos deste na consecução dos valores e objetivos constitucionais com base na autonomia e na isonomia dos Estado-membros.

O desenvolvimento, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, da Magna Carta é um objetivo da República Federal a ser alcançado. Ademais, este não se resume a um fim em si, mas também como instrumento de alcance dos outros objetivos.

O desenvolvimento para ser alcançado deve propiciar a produção de riquezas e o bem-estar social. Em outras palavras, deve promover a expansão da liberdade humana, isto é, privar o indivíduo de condições sub-humanas e fornecer-lhe capacidade para participar ativamente no centro de decisões políticas do seu Estado.

Em um contexto de guerra fiscal, todavia, a autonomia e a isonomia dos entes federados são mitigados por uma lógica concorrencial, em que, os Estados para conseguirem o desenvolvimento do seu território, concedem arbitrariamente,

incentivos fiscais no âmbito do ICMS, gerando uma série de impactos que obstam o desenvolvimento como instrumento de consecução dos princípios e objetivos da Constituição.

Diante de tal exposição, indaga-se: Quais os impactos causados pela atuação do Estado através do uso arbitrário da tributação indutora em nível de ICMS para o desenvolvimento?

Afinal, a concessão de incentivos fiscais não são prejudiciais ao desenvolvimento, visto que ao Estado é facultado o poder de utilizar da indução fiscais para realizar seus objetivos econômicos e, ainda, conjugá-los com a satisfação das necessidades sociais e coletivas – seu dever.

O que se observa é a maneira pelo qual é feita essa concessão pelos entes federativos competentes. Da não observação da regulamentação da Lei Complementar nº 24 de 1975, os Estados na busca de se desenvolverem, acabam gerando impactos deletérios ao sistema federativo, bem como a ordem econômica e ao tecido social, através de um fenômeno que se denomina: guerra fiscal.

A escolha dessa temática é de motivação pessoal, visto abordar uma questão que envolve várias disciplinas, como por exemplo, Direito Constitucional, Econômico, Financeiro e Tributário, além da guerra fiscal ser um fenômeno real e paupável - quando desencadeia conflitos entre os Estados da federação e ofusca o real planejamento financeiro deste - e ainda não pacificado. Diante dessas considerações reitera-se a importância e relevância do tema em tela para que seja aprofundado e apregoadado tanto dentro dos muros das Universidades, como em toda a sociedade.

O referencial teórico desse trabalho monográfico tem como bibliografias iniciais, respectivamente, as teses de doutorado de João Hélio de Farias Moares Coutinho e de Luiz Alberto Gurgel de Faria, que forneceram a orientação ideal para a leitura e o aprofundamento das obras de Antônio Roque Carrazza, Humberto Ávila, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, Luís Eduardo Schoueri, Eros Roberto Graus, Marcus de Freitas Gouvea, Fernando Facury Scaff, Dimitri Dimoulis, Leonardo Martins, Amartya Sen, Paulo Caliendo e Fábio Núsdeo.

Estruturalmente, este trabalho é dividido em três capítulos. O primeiro, faz uma distinção hierárquica entre os princípios e as outras categorias de normas jurídicas, evidencia a importância valorativa e supraconstitucional do preâmbulo e

conceitua os princípios fundamentais, e elenca as diversas significações de desenvolvimento que culminam na expansão da liberdade humana.

O Segundo capítulo aborda os fundamentos do ordenamento econômico, valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, além de elencar as diversas formas de intervenção do Estado sobre e na economia.

Por fim, o terceiro capítulo elucida a natureza jurídica e os elementos essenciais do ICMS como tributo, sistematiza o processo de concessão de benefícios fiscais, regulado pela LC nº 24/75, o cenário de formação da guerra fiscal, bem como, seus impactos sobre o desenvolvimento.

## 2 VALORES, PRINCÍPIOS, SUBPRINCÍPIOS E REGRAS

A relação entre os valores, os princípios, os subprincípios e as regras que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, na concepção de Ricardo Lobo Torres<sup>1</sup>, é estabelecida conforme dois critérios antagônicos: grau de abstração e capacidade de concretização. Esses dois critérios procuram distinguir e classificar tais institutos jurídicos, de modo a evidenciar suas características e sua forma de atuação no mundo jurídico.

O grau de abstração corresponde a um critério limitado ao campo das ideais, isto é, quais qualidades ou propriedades que a Constituição Federal de 1988 busca proclamar em seu texto. Já a capacidade de concretização diz respeito as formas como tais ideais serão aplicados no mundo concreto, mediante a criação de direitos e deveres. Posto isso, Torres continua sua lição sobre o tema ao indicar uma hierarquia entre os valores, princípios, subprincípios e as regras, com base no seu respectivo grau de abstração e capacidade de concretização.

Os valores possuem como critério apenas o grau de abstração. Desse modo, são definidos por Torres como pensamentos supraconstitucionais, plenamente abstratos, que orientam todo o ordenamento jurídico, mas não são expressos. É o que ocorre quando o texto constitucional preconiza, em seu preâmbulo, os ideais de justiça e de segurança, por exemplo. São ideais básicos e indeterminados que carecem de tradução para linguagem normativa, de forma que adquiram capacidade jurídica para serem aplicadas na prática.

Os princípios, a seu turno, correspondem ao primeiro ponto em que o critério do grau de abstração se mescla com o critério da capacidade de concretização. Significa isso, que os princípios são vinculados aos valores, possuem ainda um elevado grau de abstração, mas podem ser expressos no texto constitucional. A título de exemplo, o valor jurídico da justiça ganha certa concretude através do princípio financeiro da capacidade contributiva, presente no Título I, “Da Tributação e do Orçamento”, em seu Capítulo I “Do Sistema Tributário Nacional”, na Seção I, “Dos Princípios Gerais”, em seu artigo 145, parágrafo 1º, que aduz:

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 89-90.

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dando continuidade a hierarquia estabelecida por Ricardo Lobo Torres, os subprincípios são caracterizados por estarem vinculados aos princípios e por possuírem um grau de abstração menor em relação a sua capacidade de concretude. Assim, por dotarem de uma capacidade de concretude maior, tem sua tradução expressa no texto constitucional. Todavia, importa salientar, que tal instituto jurídico não estabelece, ainda, direitos e deveres.

O princípio da capacidade contributiva, por exemplo, ganha maior concretude através do artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, em que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza será informado conforme o subprincípio da progressividade. Situação similar ocorre quando o texto do art. 155, parágrafo 2º, inciso I, também da Constituição Federal, trata da não cumulatividade de imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: “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”. Depreende-se, então, que o legislador selecionou situações fáticas específicas para aumentar ou diminuir o ônus da carga tributária.

As regras ou normas jurídicas, por fim, possuem uma capacidade de concretude maior e um menor grau de abstração quando comparado aos institutos anteriores (subprincípios, princípios e valores, respectivamente). Elas também estão vinculadas a estes, todavia, são as únicas que podem atribuir direitos e deveres. O emérito jurista destaca, ainda, que o grau máximo de concretização se dá quando o Juiz, ao analisar o litígio entre as partes, reconhece e aplica o direito cabível através da sentença.

Na visão mais abrangente de Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> acerca dos princípios, estes são utilizados no direito para denotar tanto as normas jurídicas superiores que possuem valoração expressiva ou que determinam limites objetivos;

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 191-197.

assim como o próprio valor ou os próprios limites objetivos que se inserem nas regras jurídicas superiores.

Estes últimos, todavia, são considerados independentes da estrutura normativa. A acepção “valor” para o referido autor, diz respeito ao elemento de carga axiológica - que é variável conforme cada norma jurídica e imprescindível na comunicação destas, uma vez que informa a orientação mais adequada nos casos de percepções diversificadas.

Os “limites objetivos”, a seu turno, estabelecem metas e fins a serem alcançado no sistema positivo brasileiro. Desse modo, conclui o autor que: “[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação de um feixe de normas”.

## 1.1 POSTULADOS, PRINCÍPIOS E REGRAS

A respeito dos Postulados, Humberto Ávila<sup>3</sup> entende que estes são normas que instituem diretrizes indispensáveis sobre o ato de interpretação para que se tenha a apreensão de um objeto. Os postulados podem ser qualificados como hermenêuticos ou aplicativos. São designados como hermenêuticos os postulados que funcionam como estruturas de conhecimentos e valorativas que se fazem imprescindíveis para o entendimento amplo do Direito e do ordenamento jurídico.

Os postulados aplicativos, a seu turno, tem natureza metodológica, pois visam estipular critérios que o intérprete deverá utilizar para interpretar a aplicação de outras normas. É, por isso, que também recebem a denominação de metanormas ou normas de segundo grau. Salienta-se que os postulados aplicativos tem sua função resumida na aplicação da norma no mundo concreto, não abarcando as questões axiológicas e semânticas.

Seguindo, ainda, a linha de pensamento de Ávila<sup>4</sup>, este, ao procurar fixar a distinção entre postulados, princípios e regras, julga necessário pontuar as seguintes denominações acerca dos dois últimos institutos: princípios são "normas que

---

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 133-134.

<sup>4</sup> *Op. cit.* 2008, p. 134-135.

estabelecem um dever-ser ideal, que podem ser cumpridas em vários graus e, no caso de conflito, podem ter dimensão de peso maior ou menor"; as regras, por sua vez, "descrevem um comportamento a ser observado e, em caso de conflito, podem ser excluídas do ordenamento jurídico se houver outra regra contrária".

Diante disso, os postulados divergem dos princípios e das regras quanto a função, ao destinatário e quanto a comunicação com outras normas. Quanto a função, os princípios e regras são o objeto da aplicação da norma, tendo viés meramente finalístico. Já os postulados, determinam as diretrizes de aplicação de outras normas, funcionando como um método concreto de aplicação. Quanto a diferença de destinatário, os princípios se voltam para o Poder Público e para os Contribuintes, enquanto os postulados para os intérpretes e aplicadores do Direito.

Por fim, os princípios e as regras comunicam-se de forma recíproca, por se situarem no campo do mesmo objeto. Diferentemente não ocorre com os postulados, que são utilizados como critério para aplicação de outras normas, em conflitos ou não.

## 1.2. O PREÂMBULO E OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Em virtude dessa consideração inicial acerca de alguns conceitos gerais dados pela doutrina a respeito dos principais institutos jurídicos que estruturam e orientam a Constituição Federal de 1988, importa, agora, tratar a forma como eles estão dispostos e se relacionam.

A Constituição Federal de 1988<sup>5</sup>, em seu preâmbulo, delineou as diretrizes gerais do novo ordenamento jurídico, isto é, institui seus valores e, por conseguinte, os seus princípios fundamentais:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na

---

<sup>5</sup> BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Nessa esteira, o preâmbulo é um documento oriundo do poder constituinte originário que visa elucidar as significações e orientar os objetivos da nova ordem jurídica instituída. Destaca-se que, apesar do preâmbulo ser fonte de interpretação às demais normas que compõe o ordenamento jurídico, a natureza jurídica daquele não possui força de norma, uma vez que não cria direitos e deveres<sup>6</sup>.

São designados como “fundamentais”, como observa Uadi Lamnêgo Bulos<sup>7</sup>, os princípios que além de consubstanciarem a estrutura normativa do Estado, refletem a carga valorativa deste. Estão localizados na Constituição Federal<sup>8</sup> em seu Título I, “Dos Princípios Fundamentais”, nos artigos 1º a 4º e versam sobre direitos basilares (como por exemplo, a dignidade humana, a igualdade e o federalismo), os quais não são passíveis de alienação ou prescrição.

Pontua, ainda, o referido doutrinador, que os princípios fundamentais visam “garantir a unidade da Constituição Brasileira; orientar a ação do intérprete, banalizando a tomada de decisões, tanto dos particulares como dos órgãos legislativo, executivo e judiciário; e preservar o Estado Democrático de Direito<sup>9</sup>”.

No que tange a estruturação do sistema jurídico, Humberto Ávila<sup>10</sup> disserta que a Constituição Brasileira institui duas espécies de princípios fundamentais - formais e materiais. Princípios formais são aqueles que dizem respeito ao procedimento e a forma de instituição das normas pelo Estado. Tais princípios estão

<sup>6</sup> BULOS, Uadi Lamnêgo. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 506.

<sup>7</sup> *Ibidem*. p. 506.

<sup>8</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>9</sup> “Estas etapas institucionalizam a perspectiva dos governados que passam a ter direitos e não apenas deveres. a primeira etapa é a da *positivação*, ou seja, a da conversão do valor da pessoa humana e do reconhecimento em Direito Positivo, da legitimidade da perspectiva *ex parte Populi*. São as Declarações de Direitos. A segunda etapa, intimamente ligada à primeira, é a *generalização*, ou seja, o princípio da igualdade e o seu corolário lógico, o da não discriminação. A terceira é a *internacionalização*, proveniente do reconhecimento que se inaugura de maneira abrangente com a Declaração Universal de 1948 que, num mundo interdependente da tutela de direitos humanos, requer o apoio da comunidade internacional e normas de Direito Internacional Público. Finalmente, a *especificação* assinala um aprofundamento da tutela, que deixa de levar em conta apenas os destinatários genéricos – o ser humano, o cidadão – e passa a cuidado do ser em situação – o idoso, a mulher, a criança, o deficiente. A constituição de 1988 contém nos seus dispositivos todas essas etapas.” BOBBIO, Noberto. **A era dos Direitos**. Nova edição. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004. p. XI.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. Belo Horizonte: Saraiva: 2010. p. 60-65.

presentes no preâmbulo, sobretudo, e em toda a Constituição Federal de 1988<sup>11</sup>. A cidadania (art. 1º) e o princípio da legalidade (art. 5º, II) são exemplos.

Princípios materiais, a seu turno, dizem respeito ao conteúdo das normas jurídicas. Esses princípios são encontrados no preâmbulo e, especialmente, nos artigos 5º da Carta Magna, que dispõe sobre os direitos e garantias individuais. À guisa de exemplo têm-se o princípio da isonomia (artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal<sup>12</sup>).

Nesse diapasão, Humberto Ávila<sup>13</sup> ensina que a Constituição Federal postula que tais princípios devem ser interpretados de modo a alcançar uma unidade sistêmica. Para tanto, deve-se evidenciar duas funções presentes tanto nos princípios formais quanto materiais. A primeira é a “função de suporte”, a qual propõe que a carga valorativa de alguns princípios exerçam influência sobre a matéria de outras normas.

A segunda função complementa a primeira e é denominada de “justificação recíproca”. Esta determina que a obtenção da significação de um princípio deve ser feita relacionando-o com outros. A respeito das normas formais, por exemplo, o princípio da democracia influi sobre a legalidade e a reserva de lei, e vice-versa. Enquanto o princípio da dignidade humana (art. 1º, III), por exemplo, influi sobre o princípio de liberdade (art. 1º, IV, e 3º, I,) no que diz respeito aos princípios materiais.

---

<sup>11</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>12</sup> *Ibidem.*

<sup>13</sup> *Op. cit.* 2010. p. 64-65.

### 3. O DESENVOLVIMENTO E SUAS CONCEPÇÕES JURÍDICAS NA FORMAÇÃO DA LIBERDADE HUMANA

Em breve síntese, foi traçado os valores proclamados pela Constituição Federal de 1988 e pelo seu preâmbulo, bem como a definição da locução “princípio fundamental” - como instituto jurídico estruturante e valorativo do ordenamento pátrio, cuja finalidade é orientar a aplicação dos preceitos constitucionais e a forma como eles se comunicam. Nesse momento, o presente trabalho visa discorrer sobre o desenvolvimento econômico, seja como objetivo, princípio e/ou direito, como fundamento para que o Estado Democrático de Direito alcance a liberdade humana nos ditames da ordem econômica constitucionalmente instituída.

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O Estado contemporâneo, conforme o ensinamento de Luís Eduardo Schoueri <sup>14</sup> tem como principal fonte para consecução e manutenção de suas funções administrativas a receita proveniente dos tributos. Diante dessa constatação, perdurou até meados do início do século XX, a ideologia <sup>15</sup> política que o Estado deve atuar com diligência sobre o setor econômico - autorregulado por leis próprias.

Todavia, esse modelo foi superado com as manifestações políticas no México, em 1917, e, posteriormente, na Alemanha. As Constituições desses Estados preconizavam uma nova ideologia em que o Estado atuaria de forma ativa e contínua na economia. Em 1934 esse fenômeno alcança o Brasil, o qual manterá esse ideal nos textos constitucionais seguintes. No que tange a ordem econômica instituída pela Constituição de 1988, esta aduz que o Estado não é neutro.

---

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1-2.

<sup>15</sup> “Inicialmente as imperfeições do liberalismo, bem evidenciadas na passagem do século XIX para o século XX e nas primeiras décadas deste último, associadas à incapacidade de autorização dos mercados, conduziram à atribuição de novas funções ao Estado [...] À idealização de liberdade, igualdade e fraternidade se contrapôs a realidade do poder econômico”. GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 13. ed. São Paulo, Malheiros, 2008. p. 19-20.

Diante do exposto, vale a transcrição do entendimento de Ricardo Lobo Torres<sup>16</sup>, que justifica a intervenção do Estado no mercado, quando feita com a finalidade de desenvolvimento econômico e promover a efetivação de princípios constitucionais, como, por exemplo, o de justiça e da capacidade contributiva:

O princípio do desenvolvimento econômico volta a se vincular, nos dias atuais, à ideia de justiça financeira: autoriza um mínimo de intervencionismo estatal direito na economia (empresas públicas), redireciona os investimentos para os obras de infraestrutura, coloca sob suspeita a ilegitimidade a política de concessão de incentivos fiscais e se equilibra com outros princípios de justiça, como a redistribuição de rendas e a capacidade contributiva. Já não prevalece a visão utilitarista, tão ao gosto dos economistas, segunda a qual a política desenvolvimentista deveria conduzir o intervencionismo do Estado e ao sacrifício da justiça-financeira.

Observa-se, portanto, que a evolução dos direitos do homem ao decorrer da história caminhou para superar o pensamento liberal de que o Estado não deve intervir na economia, uma vez que esta teria seus interesses financeiros prejudicados. Hodiernamente, as formas de intervenção do Estado na economia buscam, sobretudo, o desenvolvimento nacional, o que abarca tanto o crescimento do mercado como a provisão dos valores e princípios constitucionais.

### 3.2 DESENVOLVIMENTO COMO OBJETIVO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Nesse sentido, o legislador originário estabeleceu no Título I, artigo 3.º, II, da Constituição da República de 1988, o “desenvolvimento nacional” como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. Destarte, insta a observação de Eros Grau<sup>17</sup>, nesse ponto, que para se garantir o “desenvolvimento nacional”, não basta que este se dê apenas a nível quantitativo, far-se-à necessário que os demais objetivos da República Federativa do Brasil sejam alcançados.

---

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 99-100.

<sup>17</sup> *Op. cit.* 2008.

Assim, o objetivo fundamental de desenvolvimento nacional deve ser interpretado não como um fim em si próprio, mas de modo recíproco. Afinal, é instrumento que possibilita a consecução dos demais objetivos do Estado Democrático de Direito. Como por exemplo, a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, erradicando “a pobreza e a marginalização” e reduzindo “as desigualdades sociais e regionais” e, por fim, a promoção do “bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Ainda em comento ao artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal, Fernando Facury Scaff<sup>18</sup> aduz que se trata de uma diretriz advinda do processo de redemocratização do Estado brasileiro com a Constituição de 1988. Os fundamentos e os objetivos delimitam o campo de atuação do Estado e interpretação das normas, enquanto os primeiros correspondem ao ponto inicial, os segundos orientam o ponto que se deve atingir.

Desse modo, averigua-se que, com a promulgação da Consituição Federal de 1988, buscou-se seguir a tendência político-econômica dos demais Estados Democráticos de Direito que compõe o cenário internacional. O Estado para garantir a consecução de direitos fundamentais deve também intervir no setor econômico com esse propósito social. Portanto, estabeleceu-se na esteira das normas superiores do ordenamento brasileiro o “desenvolvimento nacional” como um objetivo limitador da atuação do Estado, no que tange a um ideal a ser alcançado.

### 3.3 DESENVOLVIMENTO COMO DIREITO HUMANO INALIENÁVEL

Para Flávia Piovesan<sup>19</sup>, a “Declaração de Direitos do Homem de 1948”<sup>20</sup> inovou ao trazer uma concepção contemporânea dos direitos humanos, que seria

---

<sup>18</sup>SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Fernando Facury Scaff (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 3-5.

<sup>19</sup>PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. In: **Caderno de Direito Constitucional**. Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4º Região, 2006. p. 6.

<sup>20</sup>Merece destaque a transcrição do preâmbulo desse importante documento que foi um marco na história dos direitos humanos: “[...] A ASSEMBLÉIA GERAL proclama a presente DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIRETOS HUMANOS como o ideal comum a ser atingido por todos os povos e

dotada de características como a universalidade e indivisibilidade, além de ser o ponto nodal para o surgimento de vários instrumentos internacionais de proteção.

A universalidade consiste na expansão global dos direitos humanos, pelos simples fato da condição do indivíduo como ser humano. E, por isso, ele é sujeito titular de direitos que devem levar em conta a sua existência única e dignidade.

A indivisibilidade, por sua vez, estabelece uma comunicação e interdependência no processo de proteção entre os direitos sociais, políticos, econômicos e culturais. Assim, se um desses direitos forem violados, todos os demais também serão.

Quanto aos instrumentos internacionais de proteção dos direitos humanos que surgiram em decorrência do processo de universalização desses direitos, Piovesan<sup>21</sup> informa:

O processo de universalização dos direitos humanos permitiu a formação de um sistema internacional de proteção destes direitos. Esse sistema é integrado por tratados internacionais de proteção que refletem, sobretudo, a consciência ética contemporânea compartilhada pelos Estados, na medida em que invocam o consenso internacional acerca de temas centrais de direitos humanos, na busca da salvaguarda de parâmetros protetivos mínimos – do “mínimo ético irreduzível”.

Em a esse relação ao processo histórico de evolução dos direitos humanos e a sua conseqüente internacionalização, sobretudo dos direitos de segunda geração ou direitos sociais<sup>22</sup>, destaca-se a Declaração sobre o Direito ao

---

*todas as nações, com o objetivo de que cada indivíduo e cada órgão da sociedade, tendo sempre em mente esta Declaração, se esforce, através do ensino e da educação, por promover o respeito a esses direitos e liberdades, e, pela adoção de medidas progressivas de caráter nacional e internacional, por assegurar o seu reconhecimento e a sua observância universal e efetiva, tanto entre os povos dos próprios Estados-Membros, quanto entre os povos dos territórios sob sua jurisdição.”*

<sup>21</sup> PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. In: **Caderno de Direito Constitucional**. Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2006. p. 7.

<sup>22</sup> “[...] Como todos sabem, o desenvolvimento dos direitos do homem passou por três fases: num primeiro momento, afirmaram-se os direitos de liberdade, isto é; todos aqueles direitos que tendem a limitar o poder do Estado e a reservar para o indivíduo, ou para os grupos particulares, uma esfera de liberdade em relação ao Estado, num segundo momento, foram propugnados os direitos políticos, os quais concebendo a liberdade não apenas negativamente, como não impedimento, mas positivamente como autonomia - tiveram como consequência a participação cada vez mais ampla, generalizada e frequente dos membros de uma comunidade no poder político (ou liberdade no Estado); finalmente, foram proclamados os direitos sociais, que expressam o amadurecimento de novas exigências - podemos mesmo dizer, de novos valores -, como os do bem-estar e da igualdade não apenas formal, e que poderíamos chamar de liberdade através ou por meio do Estado”. Op. cit. 2004. p. 20.

Desenvolvimento de 1986 da ONU<sup>23</sup>, a qual o Brasil é signatário. Esta proclama o reconhecimento do desenvolvimento como um direito humano inalienável. O referido dispositivo destaca a pessoa humana como sujeito central desse fenômeno político, social e cultural, a qual deve participar não só como beneficiário, mas também como participante ativo. Ademais, é imposto aos Estados o dever de respeitar os ditames universais dos direitos humanos, sem qualquer distinção de raça, cor ou sexo. Vale reproduzir, nesse diapasão, o teor dos itens 1 e 3 do artigo 1º da supracitada Declaração:

1. O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados.

3. Os Estados têm o direito e o dever de formular políticas nacionais adequadas para o desenvolvimento, que visem o constante aprimoramento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos, com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição equitativa dos benefícios daí resultantes.

Fica, portanto, evidente a preocupação ética, moral e social que o Estado brasileiro possui com o processo internacional de garantia e, sobretudo, proteção do direito humano ao desenvolvimento - visto ser ele signatário da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento de 1986 da ONU.

### 3.4 DESENVOLVIMENTO COMO DIREITO SUBJETIVO PÚBLICO

Embora não exista norma jurídica que defina expressamente o desenvolvimento como direito no ordenamento pátrio, sobreeleva interpretar de maneira extensiva o conteúdo do artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988<sup>24</sup>, que aduz:

---

<sup>23</sup> Adotada pela Resolução n. 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 4 de dezembro de 1986. **NAÇÕES UNIDAS**. Resolução 41/128: Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento.

<sup>24</sup> *Op. cit.* 1988.

§2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Como decorrência desse dispositivo, depreende-se que mesmo não havendo uma expressa previsão do termo “direito ao desenvolvimento” no texto da Constituição, aqueles direitos e garantias decorrentes do seu regime, princípios ou tratados internacionais, em que o Brasil faça parte, poderão gozar de tal status e, conseqüentemente, de maior capacidade para serem concretizados e atingir seus efeitos.

Merece nota, igualmente, a concepção de Dimoulis e Leonardo Martis<sup>25</sup>, os quais classificam o direito ao desenvolvimento como um direito fundamental subjetivo e social. Essa classificação denota que o indivíduo é colocado em um patamar jurídico que lhe confere capacidade para exigir do Estado uma prestação cuja finalidade é fornecer condições materiais e processuais necessárias para a efetivação de sua liberdade. Com isso, prossegue os autores, que o Estado, “mediante políticas públicas e medidas concretas de política social”<sup>26</sup>, pode melhorar o modo de vida de diferentes parcelas da população.

Nessa esteira, insta a observação de Gustavo Henrique Justino de Oliveira<sup>27</sup>, na qual o Estado tem o dever de garantir o direito ao desenvolvimento, de modo que ele seja instrumento para a efetivação dos valores constitucionais, tendo como ponto nodal a pessoa humana:

Em que pesem as inúmeras transformações pelas quais passa o Estado contemporâneo, com ele permanece (e no caso brasileiro por expressa previsão constitucional) o papel de indutor, promotor e garantidor do desenvolvimento nacional. E se no centro da noção de desenvolvimento encontra-se a pessoa humana, cumpre à organização estatal - mormente por meio de seu aparato administrativo - exercer ações em número, extensão e profundidade suficientes para bem desincumbir-se da obrigação constitucional de realizar um dos valores que fundamentam a República Federativa do Brasil: a dignidade da pessoa humana (inc. III do art. 2º da Constituição Brasileira).

---

<sup>25</sup> DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos direitos fundamentais**. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 57.

<sup>26</sup> Ibidem. p. 60.

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. **Parceira Público-Privada e direito ao desenvolvimento**: uma abordagem necessária. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. n. 3. , ago-set-out. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, 2005.

Conforme exposto, o desenvolvimento como objetivo do regime da República Federativa do Brasil pode ser interpretado como um direito público subjetivo. Isso denota que ao Estado contemporâneo é atribuído o poder-dever de conceder a pessoa humana o direito a gozar de um desenvolvimento nacional e, com isso, dos efeitos econômicos, sociais e políticos que lhe são inerentes.

Portanto, vale destacar que o Estado não deve se limitar aos recursos financeiros provenientes da sua principal fonte que é a tributação, mas deve também atuar como agente econômico, regulador, indutor e promotor do desenvolvimento econômico a fim de garantir os valores da justiça e segurança e o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.

### 3.5 DESENVOLVIMENTO E NORMAS PROGRAMÁTICAS

Como verificado anteriormente, a acepção "desenvolvimento nacional" pode também ser classificado tanto como direito humano inalienável, conforme a Declaração de Direito ao Desenvolvimento de 1986 da ONU, ou como direito subjetivo social, diante da interpretação extensiva do artigo 5º, parágrafo 2º da Constituição Federal.

Importa destacar que ambas as acepções possuem como sujeito central a pessoa humana e como instrumento as políticas públicas e sociais. Ademais, destacam que tal sujeito deve participar ativamente do processo político, econômico e social que é o desenvolvimento. Para tanto, o Estado deve conceder-lhe condições necessárias para uma plena participação, seja gozando de tal direito ou cobrando a sua execução - bem como dos demais objetivos constitucionais que com ele se relacionam.

Denomina-se de normas programáticas<sup>28</sup> aquelas que em seu conteúdo enunciam programas ou planos diretores cuja finalidade é a consecução dos direitos sociais como, por exemplo, desenvolvimento, educação, trabalho, saúde, segurança e lazer, pelo Estado. Todavia tais normas não disciplinam sua matéria plenamente,

---

<sup>28</sup> *Op. cit.* 2014. p. 77.

devendo a competência de tal tarefa ser realizada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Sobre a temática das normas programáticas, José Afonso da Silva<sup>29</sup> aduz:

Condicionam a atividade dos órgãos do poder público. Indicam o sentido dos fins sociais e do bem comum que devem guiar o intérprete e o aplicador do direito. Configuram a ideia do regime político e inspiram sua ordenação jurídica. Enfim, apontam os valores sociais, especialmente o da justiça social, para cuja realização deve estar voltada toda a ordem jurídica-política nacional.

As normas programáticas, assim, estão vinculadas a princípios que instituem programas que orientam e limitam a atuação do Estado – nas suas três esferas de poder, Legislativo, Executivo e Judiciário -, de modo que seja proporcionado a concretização dos valores que inspiram a ordem jurídica e os direitos sociais.

Por dependerem do Estado para serem concretizados e, com isso, tornarem-se eficazes, diz-se que as normas programáticas<sup>30</sup> tem sua eficácia limitada. Nessa esteira, insta o ensinamento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>31</sup> sobre a distinção entre “eficácia jurídica ou dogmática” e “eficácia social ou sociológica” das normas jurídicas:

Tomamos por Eficácia Jurídica o próprio mecanismo lógico de incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. É a chamada causalidade jurídica, ou seja, vínculo de implicação segundo o qual, ocorrendo o fato jurídico (relato do evento no antecedente da norma), instala-se a relação jurídica.

Continua o referido autor sobre a eficácia social das normas:

Eficácia social ou efetividade diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada. Indicaremos como eficaz aquela norma cuja disciplina foi concretamente seguida pelos destinatários satisfazendo os anseios e as expectativas do legislador, da mesma forma que inculcaremos de ineficaz aquela outra cujos preceitos não foram cumpridos pelos sujeitos envolvidos na situação tipificada.

<sup>29</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 267-268.

<sup>30</sup> *Op. cit.* 2014. p. 77.

<sup>31</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**: ensaio de pragmática da comunicação normativa. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 115-116.

Em outras palavras, a "eficácia jurídica ou dogmática" das normas se dá quando o nexos de causalidade entre a norma e o fato que esta prescreve se concretiza no mundo fático, instalando-se a relação jurídica. Desse modo, basta que o fato tipificado na norma aconteça para que ela adquira sua eficácia jurídica, não se importando os efeitos gerados.

"Enquanto a eficácia social ou sociológica" tem como foco a resposta dada pelos destinatários da norma, no caso a sociedade, em relação aos valores e princípios estipulados pelo legislador que orientam a norma. Em outros termos, é necessário que o destinatário da norma ao sofrer a incidência desta se manifeste quanto aos seus efeitos.

Assim, trazendo tal entendimento para o panorama das normas programáticas, estas ao serem concretizadas podem ser dotadas de eficácia jurídica, mas nem sempre serão dotadas de eficácia social. Isso é assim, pois as realizações programáticas de cunho social realizadas pelo Estado nem sempre conseguem abarcar com plenitude, ou até mesmo com um mínimo tolerável, a consecução de direitos sociais como o desenvolvimento, a saúde, a educação e etc.

### 3.6 DESENVOLVIMENTO COMO EXPRESSÃO DA LIBERDADE DA PESSOA HUMANA

Essa ideia de liberdade humana alcançada através do Estado é corroborada pelo economista indiano, Amartya Sen<sup>32</sup>, ao preconizar uma perspectiva finalística e instrumental do desenvolvimento baseada na expansão da liberdade humana - isto é, para que se alcance o desenvolvimento, faz-se necessário que o homem tenha expandido sua liberdade. O processo de expansão da liberdade deve ser dotado de um "papel constitutivo" (principal fim) e de um "papel instrumental" (principal meio), os quais se relacionam e interagem entre si de maneira empírica.

Por "papel constitutivo" entende-se como a finalidade precípua que capacita o indivíduo de gozar da "liberdade substancial" que lhe é inerente. Esta pode ser

---

<sup>32</sup> SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. trad. Laura Teixeira Motta. revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 56.

operacionalizada sobre o indivíduo em duas vertentes: a negativa, quando o priva de condições materialmente indignas a sua condição humana (miséria, fome, mortalidade infantil etc.); e positiva, ao adquirir capacidades e competências políticas e sociais consideradas necessárias e úteis para si e para coletividade. Isso se dá, quando, por exemplo, o indivíduo se alfabetiza, participa ativamente das decisões civis e políticas da sociedade a qual está inserido, etc.

Quanto ao "papel instrumental", este não se limita apenas a lógica unidirecional que "diferentes tipos de direitos, oportunidades e intitamentos"<sup>33</sup> se dispõem na consecução do desenvolvimento, mas sim na forma como cada um deles se relacionam entre si. Destarte, eles irão aprimorar a liberdade do indivíduo como um todo e, por conseguinte, o desenvolvimento.

O autor destaca cinco categorias instrumentalizantes da liberdade. A primeira é a "liberdade política" e diz respeito aos direitos políticos associadas a democracia como a cidadania, o sufrágio universal, a organização partidária e etc. A segunda, intitulada de "facilidades econômicas", trata da capacidade de consumo, produção e barganha que devem ser associadas ao aumento dos recursos e ao acesso de créditos. A terceira, "oportunidade sociais", indica que direitos como educação e saúde, refletem na qualidade da esfera privada dos indivíduos e limitam o seu nível de participação nas searas sociais, políticas e econômicas. A quarta categoria são as "garantias de transparência", que devem existir na forma de conjecturas basilares para assegurar uma certa confiabilidade nas relações entre indivíduo, sociedade e Estado. Por fim, a quinta categoria é a "segurança protetora". Esta aduz que entidades protetivas devem privar o indivíduo de mazelas consequentes de drásticas mudanças matéricas.

É possível inferir, portanto, que as diferentes concepções jurídicas de desenvolvimento acima expostas (como objetivo da República Federativa do Brasil, como direito humano inalienável e como direito subjetivo público) culminam em uma mesma finalidade: a promoção e efetivação dos princípios constitucionais. Deve-se, para tanto, realizar uma análise de resultado com enfoque no destinatário das normas programáticas que visam o desenvolvimento. Com efeito, só haverá desenvolvimento se o homem tiver adquirido a liberdade que não o condiciona a

---

<sup>33</sup> *Ibidem*. p. 58-61.

circunstâncias socioeconômicas sub-humanas e se veja inserido no processo político que conduz o Estado no qual está inserido.

## 4. A ORDEM ECONÔMICA

A Ordem Econômica e Financeira encontra-se positivada nos artigo 24, I, e nos artigos 170 ao 192 da Constituição Federal de 1988<sup>34</sup>, os quais estão inseridos no “Título VII”, “Da Ordem Econômica e Financeira” e subdivididos em quatro capítulos. Tais capítulos versam, respectivamente, sobre os “Princípios Gerais da Atividade Econômica”; a “Política Urbana”; a “Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária”; e, por fim, “Sistema Financeiro Nacional”.

### 4.1. CONCEPÇÃO DE DIREITO ECONÔMICO

Nesse momento, faz-se necessário uma breve análise da concepção de Direito Econômico para que se compreenda o seu campo de atuação e sua finalidade no ordenamento jurídico pátrio, no que tange as formas de intervenção do Estado, em consonância aos que prescreve as normas supracitadas.

Eros Roberto Graus<sup>35</sup> considera o Direito econômico sobre a perspectiva de método e de ramo do Direito. Em relação a primeira, o emérito professor aduz:

Pensar Direito Econômico é pensar o Direito como um nível do todo social – nível da realidade, pois –, como mediação específica e necessária das relações econômicas. Pensar Direito Econômico é optar pela adoção de um modelo de interpretação essencialmente teleológica, funcional, que instrumentará toda a interpretação jurídica, no sentido de que conforma a interpretação de todo o Direito.

Essa concepção metodológica proposta por Grau, em que a acepção “Direito Econômico” deve ser vista de modo amplo como um elo entre os fenômenos econômicos com a realidade, é corroborada por André Ramos Tavares<sup>36</sup> ao ensinar sobre a Constituição Econômica Formal como:

---

<sup>34</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>35</sup> *Op. cit.* 2008. p. 151.

<sup>36</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 77.

a parcela da constituição que abriga e interpreta o sistema econômico (material), ou seja, que confere forma ao sistema econômico (no caso brasileiro de sua essência capitalista). A constituição econômica formal brasileira consubstancia-se na parte federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e os limites desses direitos e a responsabilidade que são inerentes ao exercício da atividade econômica no país.

Depreende-se, portanto, que o Direito Econômico, considerado como um método é uma técnica interpretativa que visa desempenhar uma comunicação pragmática entre normas jurídicas que regulam as relações econômicas e seu ordenamento posto, conferindo legitimidade e estabelecendo limites aos atos desempenhados pelos sujeitos que compõem o domínio econômico.

Nesse sentido, é válido o entendimento de Fábio Konder Comparato<sup>37</sup> que procura acentuar a relevância do Direito Econômico como método ao propiciar um contínuo diálogo com o dinamismo das relações socioeconômicas que se pretende interpretar. Exposto isto, segue abaixo a transcrição:

Sob o aspecto teleológico o surgimento do Direito Econômico representa instituições jurídicas em função de seus objetivos concretos. A compreensão do Direito como técnica incita a crítica e a renovação incessante do direito positivo.

A segunda consideração<sup>38</sup> de Grau determina o Direito Econômico como um ramo do Direito, o qual se concretiza constitucionalmente no artigo 24, I, da Constituição Federal de 1988<sup>39</sup> quando se atribui a competência concorrente a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, legislarem sobre o ramo do Direito Econômico. Assim, o aludido dispositivo informa que “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”.

---

<sup>37</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **O indispensável direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965. p. 471.

<sup>38</sup> *Op. cit.* 2008. p. 152-153.

<sup>39</sup> *Op. cit.* 1988.

Nesse ponto de definição do Direito Econômico como ramo do Direito, faz-se mister, novamente, o dizer de Tavares<sup>40</sup> sobre o papel do Estado em regular, conforme os princípios e as normas dispostas na Constituição, a atividade econômica e os seus efeitos sobre a sociedade - principalmente aqueles decorrentes das falhas ocasionadas pelas doutrinas de mercado que preconizam a autorregulação deste, a exemplo do liberalismo. É o que o autor denomina de “constitucionalização da ordem econômica”, isto é, atribuir valores as normas formalizadas na constituição, a fim de por ordem nos fenômenos econômicos frente as disparidades e falhas ocasionadas a sociedade pelas regras de mercado.

Assim, de acordo com a semântica dos princípios e das normas jurídicas que conferem autonomia ao ramo do Direito Econômico e o estruturam, importa trazer à baila o posicionamento de José Afonso da Silva<sup>41</sup>, lecionando que os princípios são verdadeiros:

Elementos sócio-ideológicos que revelam o compromisso das constituições modernas entre o Estado liberal (restrição dos fins estatais, consagrando uma declaração de direitos do homem com a finalidade de proteger os indivíduos do poder do estado) e o estado social intervencionistas ( busca suavizar as injustiças e opressões econômicas e sociais que se desenvolveram a sombra do liberalismo.

Desse modo, os princípios da ordem econômica devem ser interpretados com a finalidade de delimitar um perfil liberal e interventor com escusa social do Estado. Isso implica que os princípios devem orientar a atuação do Estado na busca de uma valorização e proteção da figura humana frente as potenciais arbitrariedades do poder do Estado e das mazelas provocadas pelo sistema capitalista na figura de sua doutrina liberal.

---

<sup>40</sup> *Op. cit.* 2011. p. 73.

<sup>41</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 789.

## 4.2 FUNDAMENTOS DA ORDEM ECONÔMICA CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Federal de 1988<sup>42</sup> fundamenta a ordem econômica, conforme preceitua o *caput* do art. 170, em dois postulados básicos, na “valorização do trabalho humano” como também na “livre iniciativa”, tendo como finalidade proporcionar uma digna existência a sociedade em conformidade aos “ditames da justiça social”. O referido dispositivo em seus quatro incisos elenca os princípios que orientam e limitam a ordem econômica, a saber: (I) soberania nacional; (II) propriedade; (III) função social da propriedade; (IV) livre concorrência; e, por fim, (V) defesa do consumidor.

Sobre o artigo 170 da Constituição Federal<sup>43</sup> que fundamenta a ordem econômica, é serviente a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>44</sup>:

Nestes termos, o art. 170, ao proclamar a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano como fundamentos da ordem econômica, está nelas reconhecendo a sua base, aquilo sobre o que ela se constrói, ao mesmo tempo sua “*conditio per quam*” e “*conditio sine qua non*”, os fatores sem os quais a ordem reconhecida deixa de sê-lo, passa a ser outra, diferente, constitucionalmente inaceitável.

Como decorrência da importância fundamental desse dispositivo, importa traçar uma breve análise sobre os postulados da “valorização do trabalho humano” e da “livre iniciativa”, visto serem institutos jurídicos que se constituem como verdadeiros baluartes principiológicos do ordenamento econômico pátrio. Afinal, tais princípios orientam o papel de regulamentação dos fenômenos econômicos, seja por meio de limitações ou incentivos, e dos efeitos que estes repercutem sobre a sociedade.

---

<sup>42</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>43</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>44</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Congelamento de preços** — Tabelamentos oficiais. Revista de Direito Público, n. 91. São Paulo: 1989, p. 76-86.

#### 4.2.1. Valorização do Trabalho Humano

A valorização do trabalho humano consiste em um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV, da CF/88) enquanto Estado Democrático de Direito, que o orientará para alcançar o bem-estar social. Tal preceito procura equilibrar as situações conflitantes entre os meios de produção do capital e do trabalho, colocando a pessoa humana em uma posição mais elevada, visto ser ela o lado hipossuficiente<sup>45</sup> da relação. Verifica-se, então, a preocupação do constituinte em tutelar o trabalho humano de modo que se cumpra os preceitos da Justiça Social e da dignidade da pessoa humana.

Nessa senda, a valorização do trabalho humano é fundamentada sobre o viés de uma “liberdade positiva, de participação sem alienações na construção da riqueza econômica”<sup>46</sup>. Tal postulado, então, funciona como limitação constitucional ao setor econômico, de modo que o direito a condições dignas de trabalho também sejam protegidos sem que, por outro lado, isso prejudique a produção de riquezas e o desenvolvimento nacional.

Portanto, deve haver uma interpretação sistêmica entre os direitos sociais que valorizam o trabalho humano nos artigos 7º ao 11 da Constituição Federal<sup>47</sup>, juntamente com o *caput* artigo 170 do mesmo dispositivo, de modo que os ditames da Justiça Social sejam observados sem que haja o impedimento de outro postulado, que é o da livre iniciativa do setor privado.

#### 4.2.2. Livre Iniciativa

Embora, também, a livre iniciativa seja um fundamento da República Federativa do Brasil, e seja citada no texto do artigo 4º, I, da Constituição Federal de 1988, juntamente com o fundamento da valorização do trabalho humano, possui

---

<sup>45</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 925.

<sup>46</sup> *Op. cit.* 1989, p. 76-86.

<sup>47</sup> *Op. cit.* 1988.

uma acepção semanticamente oposta a este. Nesse ponto, José dos Santos Carvalho Filho<sup>48</sup> preleciona:

Trata-se, na verdade, da liberdade de exploração das atividades econômicas sem que o Estado as execute sozinho ou concorra com a iniciativa privada. A livre iniciativa é realmente o postulado maior do regime capitalista. O fundamento em foco se completa, aliás, com a regra do art. 170, parágrafo único, da CF, segundo o qual a todos é assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, sem necessidade de autorização de órgãos públicos, à exceção dos casos previstos em lei.

Se por um lado a livre iniciativa é um direito que possibilita a autorregulação da economia pelos agentes privados de acordo com as regras do capitalismo, dispensando a chancela do poder estatal, por outro ela não deve ser interpretada de modo absoluto, sem limitações ou condicionamentos. É o que André Ramos Tavares<sup>49</sup> salienta ao dizer que:

Os condicionamentos à liberdade de iniciativa (privado-econômica) surgem exatamente na medida em que se constata a necessidade de garantir a realização da justiça social e do bem-estar coletivo [...] Nesse sentido, a liberdade privada em dedicar-se a uma determinada atividade econômica significa tão somente liberdade de desenvolvimento dessa atividade no quadro estabelecido pelo Poder Público, dentro dos limites normativamente impostos a essa liberdade.

Em vista disso, a livre iniciativa – que é positivada ora como fundamento da República (art. 4º, I, CF/88), ora como princípio constitucional (art. 170, CF/88) -, não deve ser interpretada com base em uma perspectiva restritamente mercadológica. Afinal, embora tenha como objeto os processos econômicos e justifique a adoção do sistema capitalista, a livre iniciativa tem sua atuação limitada pelo Estado e os valores e princípios que o instituem.

Torna-se imprescindível, portanto, que se leve em conta a finalidade que o Estado estabeleceu a esse direito dos agentes privados, isto é, que a valorização do trabalho humano (inclusive)<sup>50</sup>, a existência digna e a justiça social sejam assegurados.

---

<sup>48</sup> *Op. cit.* 2014. p. 925.

<sup>49</sup> *Op. Cit.* 2011. p. 239.

<sup>50</sup> *Ibidem.*

## 5. INTERVENÇÃO SOBRE E NO DOMÍNIO ECONÔMICO.

Ao formalizar constitucionalmente a ordem econômica, o legislador originário conferiu ao poder político do Estado o direito de regular o setor privado da economia (art. 24, inciso I da Constituição Federal). Todavia, essa atuação estatal não é absoluta ou discricionária. Deve esta, sim, ser limitada e orientada pelos postulados da valorização do trabalho e da livre iniciativa (artigo 170 da Constituição Federal).

Evidencia-se, mais uma vez, a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>51</sup> sobre uma das formas de atuação do Estado perante a seara econômica:

O intervencionismo é um fenômeno típico da economia capitalista. Refere-se ao exercício, por parte da autoridade política, de uma ação sistemática sobre a economia, estabelecendo-se estreita correlação entre o subsistema político e o econômico, na medida em que se exige da economia uma otimização de resultados e do Estado a realização da ordem jurídica como ordem do bem-estar social... Não se trata, portanto, de um fenômeno que negasse o papel da livre concorrência das forças do mercado, mas, ao contrário, que pretendia assegurá-las e estimulá-las na crença de que delas depende a realização do bem-estar social. Ou seja, o intervencionismo não se fez contra o mercado, mas a seu favor.

O processo de intervenção estatal, portanto, é um fenômeno autorizado pelo Direito e característico do modelo econômico do capitalismo. Se por um lado o intervencionismo estatal favorece a dinamização do mercado e a produção de riquezas, por outro, ele o faz almejando o bem-estar da sociedade. Portanto, o intervencionismo estatal pode ser constatado como um instrumento para consecução de desenvolvimento nacional.

Antes de discorrer acerca das formas de intervenção do Estado sobre e no domínio econômico, faz-se necessário uma breve explanação conceitual sobre as acepções de “atuação estatal” e “intervenção”. O professor Eros Roberto Grau<sup>52</sup> leciona que a expressão “atuação estatal”, embora correlata, não deve ser confundida com o vocábulo “intervenção”.

A primeira é hiperônimo da segunda. A expressão “atuação estatal” quando não qualificada designa tanto a atuação do Estado no setor público como no setor

---

<sup>51</sup> *Op. cit.* 1989, p. 76-86.

<sup>52</sup> *Op. cit.* 2008. p. 90-91.

privado. Destarte, tal expressão possui significação mais ampla, pois abarca competência para atuar em área de sua titularidade e na titularidade de terceiros.

Quando o Estado, por exemplo, presta ou regula o serviço público<sup>53</sup>, o faz como servidor público. “A seu turno, quando o Estado assume a qualidade de agente econômico, tal ato é denominado de atuação estatal em sentido estrito” ou “intervenção no domínio econômico<sup>54</sup>”.

Diante da demonstração acima exposta, salienta-se que o emprego do vocábulo “intervenção” ou da expressão “atuação estatal em sentido estrito” é o mais correto para as considerações que serão realizadas no presente estudo.

Ainda no ensinamento de Grau<sup>55</sup>, este diferencia três espécies de intervenção do Estado. São elas: (i) intervenção por absorção ou participação; (ii) Intervenção por direção; e (iii) intervenção por indução. Salienta-se que A primeira intervenção se dá no domínio econômico, enquanto que as duas últimas se dão sobre o domínio econômico.

A respeito da “intervenção no domínio econômico”, esta se dá quando o Estado atua como agente econômico desenvolvendo atividades econômicas em sentido estrito, isto é, de atividades típicas do setor privado da economia.

Para José dos Santos Carvalho Filho<sup>56</sup>, quando há essa modalidade de intervenção, tem-se um “Estado Executor”, pois ele:

executa atividades econômicas que, em princípio, estão destinadas à iniciativa privada. Aqui a atividade estatal pode estar mais ou menos aproximada à atuação das empresas privadas. O certo, porém, é que não se limita a fiscalizar as atividades econômicas, mas também ingressa efetivamente no plano de sua execução.

Já a intervenção sobre o domínio econômico é aquela em que o Estado regula o setor que abarca as atividades econômicas em sentido estrito. No dizer de José dos Santos Carvalho Filho trata-se de um “Estado Regulador”, ou seja, “aquele que, através do regime interventivo, se incumbe de estabelecer as regras

<sup>53</sup> “Toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”. *Op. cit.* 2014. p. 329.

<sup>54</sup> “Domínio econômico há de ser compreendido como aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios”. *Op. cit.* 2005. p. 43.

<sup>55</sup> *Op. cit.* 2008. p. 146-149.

<sup>56</sup> *Op. cit.* 2014. p. 927.

disciplinadoras da ordem econômica com o objetivo de ajustá-la aos ditames da justiça social”<sup>57</sup>.

Para alcançar esse fim, ao Estado é imbuído as funções de fiscalizar, incentivar e planejar, conforme fundamenta o *caput* do artigo 174 da Constituição Federal<sup>58</sup>: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”<sup>59</sup>.

Feita essa elucidação, insta ao presente trabalho caracterizar as espécies que compõe a intervenção no e sobre o domínio econômico, realizando com maior enfoque a “intervenção por indução”, visto ser forma de atuação estatal que se relaciona diretamente com a extrafiscalidade, a tributação indutora e o fenômeno da guerra fiscal.

## 5.1 INTERVENÇÃO POR ABSORÇÃO OU PARTICIPAÇÃO

Na intervenção por absorção<sup>60</sup>, determinados meios de produção do domínio econômico são tomados pelo Estado que passa exercer seu controle de forma exclusiva. Dessa maneira, não há espaço para atuação das empresas privadas nesse setor econômico que se encontra plenamente controlado pelo Estado (regime de monopólio).

A Título de exemplo de atividades realizadas pelo Estado sob o regime de monopólio, tem-se aquelas elencadas a União pelos incisos do artigo 177 da Constituição Federal<sup>61</sup>, a saber:

- I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;
- II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;
- III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

---

<sup>57</sup> *Op. cit.* 2014, p. 927.

<sup>58</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>59</sup> *Op. cit.* 2014, p. 927.

<sup>60</sup> *Op. cit.* 2008, p. 146-149.

<sup>61</sup> *Op. cit.* 1988.

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

Importa salientar que, a partir da promulgação da Emenda Constitucional número 49 de 2006 que inseriu parágrafo 1º do artigo 177 da Constituição Federal<sup>62</sup>, “A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei”.

A Lei 9.478<sup>63</sup> de 1997, nesse contexto, regulamenta o parágrafo 1º do artigo 177 da Magna Carta, aduzindo em seu artigo 61, parágrafo 1º, que a Petrobrás realizará “a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo” em regime de livre concorrência com os demais agentes econômicos. Diante disso, a intervenção no domínio econômico não será mais por absorção, mas sim por participação.

A intervenção por participação<sup>64</sup>, em contraposição, se dá de forma parcial, ou seja, o Estado controla apenas partes dos meios de produção que integram o domínio econômico. Assim, atuará concomitantemente com os demais agentes econômicos em regime de competição, devendo observar o regime jurídico de direito privado.

Essas espécies de intervenção no domínio econômico, por absorção e participação, estão prescritas de maneira implícita no artigo 173, caput, da Constituição Federal<sup>65</sup>:

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

Diante do dispositivo supracitado, José dos Santos Carvalho Filho<sup>66</sup> salienta que:

<sup>62</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>63</sup> BRASIL, **Lei Ordinária nº 9.478**, de 06 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.

<sup>64</sup> *Op. cit.* 2008. p. 146-149.

<sup>65</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>66</sup> *Op. cit.* 2014. p.941.

O art. 173, caput, da CF tem que ser interpretado conjuntamente com o art. 170, IV e parágrafo único. A exploração de atividades econômicas cabe, como regra, à iniciativa privada, um dos postulados fundamentais do regime capitalista. Desse modo, a possibilidade que a Constituição admitiu no art. 173 há de ser considerada como tendo caráter excepcional. Por isso é que o próprio texto estabeleceu os limites que ensejariam essa forma de atuar do Estado. Sendo assim, não é difícil perceber que a leitura do texto indica claramente que a regra é que o Estado não explore atividades econômicas, podendo fazê-lo, contudo, em caráter especial, quando estiverem presentes os pressupostos nele consignados.

Depreende-se, assim, que tanto a intervenção por absorção, em que o Estado atua sob o regime de monopólio, como a intervenção por participação, em que o Estado atua em regime de livre competição como e com os agentes econômicos no campo da atividade econômica em sentido estrito, tratam de exceções ao postulado da livre iniciativa, justificados pelos imperativos da segurança nacional e do interesse coletivo.

## 5.2 INTERVENÇÃO POR DIREÇÃO

A intervenção por direção<sup>67</sup> é aquela em que o Estado determinará a dinâmica que os processos econômicos devem seguir através do seu poder de império. Para tanto, o Estado edita normas cogentes que impõem uma conduta a ser cumprida pelos agentes econômicos, o que, logicamente, abarcará também o Estado quando ele atuar como um. É o caso das normas jurídicas criadas para controlar a economia mediante o tabelamento ou congelamento de preços.

### 5.2.1 Intervenção por indução

---

<sup>67</sup> *Op. cit.* 2008. p. 146-149.

A respeito da intervenção por indução, esta se dá quando o Estado dispõe das normas jurídicas de modo a estimular o domínio econômico, levando em consideração as leis de mercado. As normas com finalidade de indução são deônticas, isto é, prescrevem uma alternativa que pode ou não ser acatada no mundo concreto pelo seu destinatário. Se este, por ventura, incorrer no “dever ser” que a norma prescreve, vincular-se-á aos benefícios que ela proporciona.

A indução pode ser positiva ou negativa. Na primeira, o Estado desonera certas obrigações em favor da prática de um objeto ou comportamento que se procura estimular. Enquanto na segunda, a finalidade é o desestímulo, que será alcançado através da oneração e conseqüente impossibilidade econômica do objeto ou comportamento.

Á guisa de exemplo, o Estado intervêm no domínio econômico quando age “fixando medidas como as isenções fiscais, o aumento da alíquota para a importação, a abertura de créditos especiais para o setor agrícola e outras do gênero”<sup>68</sup>.

Sobre o tema exposto, importa trazer à baila o pensamento de Luís Eduardo Schoueri<sup>69</sup> ao mencionar que as normas de intervenção por indução são normas dispositivas em que:

O agente não se vê sem alternativas, ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada de decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito.

Ainda nas palavras Schoueri<sup>70</sup>, a respeito dos estímulos e desestímulos gerados pelas normas indutoras sobre o domínio econômico pelo Estado, continua o referido autor:

Na indução por estímulos, proporciona o Estado vantagens adicionais àqueles que incorrem nos atos contemplados pela norma, que seriam

---

<sup>68</sup> *Op. cit.* 2014. p.928.

<sup>69</sup> *Op. cit.* 2005. p. 43-44.

<sup>70</sup> *Op. cit.* 2005, p. 54.

obtidas no livre funcionamento do mercado; no caso de desincentivos, recai o destinatário da norma em custos que não lhe seriam imputados em caso de livre curso do mercado.

À guisa de exemplo, em 2004, a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo promulgou a Lei Estadual 7.735/04, a qual concedia meia entrada para os doadores de sangue regulares em todos os locais públicos de esporte, cultura e lazer dos órgãos da Administração Direta e Indireta do Estado. O governador do Estado do Espírito Santo ajuizou uma ação direta de inconstitucionalidade, a ADI 3.512/ES<sup>71</sup> cujo relator foi o Ministro Eros Grau.

A título de ilustração, importa a transcrição da respectiva ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.737/2004, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. GARANTIA DE MEIA ENTRADA AOS DOADORES REGULARES DE SANGUE. ACESSO A LOCAIS PÚBLICOS DE CULTURA ESPORTE E LAZER. COMPETÊNCIA CONCORRENTE ENTRE A UNIÃO, ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO ECONÔMICO. CONTROLE DAS DOAÇÕES DE SANGUE E COMPROVANTE DA REGULARIDADE. SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE. LIVRE INICIATIVA E ORDEM ECONÔMICA. MERCADO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170 E 199, § 4º DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Muito ao contrário.

2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170.

3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa.

4. A Constituição do Brasil em seu artigo 199, § 4º, veda todo tipo de comercialização de sangue, entretanto estabelece que a lei infraconstitucional disporá sobre as condições e requisitos que facilitem a coleta de sangue.

5. O ato normativo estadual não determina recompensa financeira à doação ou estimula a comercialização de sangue.

6. Na composição entre o princípio da livre iniciativa e o direito à vida há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário.

7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

Decisão

<sup>71</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3512 ES**. Relator: Eros Grau, Data de Julgamento: 15. fev. 2006. Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJ, 23. jun. 2006. PP-00003 EMENT VOL-02238-01 PP-00091 LEXSTF v. 28, n. 332. Brasília, 2006, p. 69-82.

Nesse caso, ficou decidido pela improcedência da ação direta de inconstitucionalidade, visto não se trata de Lei que institua a comercialização de sangue ou de benefício financeiro que recompensa os doadores (art. 199, parágrafo 4º da Constituição Federal<sup>72</sup>).

Tratava-se, na verdade, de uma forma de intervenção por indução na economia, em que o legislador estadual procurou estimular positivamente um comportamento, visto como essencial a manutenção do direito a vida, resguardando ao destinatário da norma a liberdade de incorrer ou não na situação que ela previa.

Desse modo, foi intencionalmente concedido, pelo Estado, aos doadores de sangue o benefício da meia entrada em todos os órgãos públicos da Administração Direta e Indireta do Estado Espírito Santo que possuíssem locais públicos de esporte, cultura e lazer como forma de realizar valores constitucionais.

---

<sup>72</sup> “**Art. 199.** A assistência à saúde é livre à iniciativa privada: § 4º - A lei disporá sobre as condições e os requisitos que facilitem a remoção de órgãos, tecidos e substâncias humanas para fins de transplante, pesquisa e tratamento, bem como a coleta, processamento e transfusão de sangue e seus derivados, sendo vedado todo tipo de comercialização”. Op. cit. 1988.

## 6. A EXTRAFISCALIDADE

O Estado ao intervir no domínio econômico por indução o faz estimulando ou desestimulando comportamentos que julga ou não como necessários, a fim de dinamizar o mercado como também promover o bem estar-social. Um dos instrumentos utilizados para consecução desses propósitos constitucionalmente estipulados é a tributação. Para tanto, deve-se aplicar a função extrafiscal inerente aos tributos e não resumi-lo, simplesmente, a sua função fiscal de arrecadação de receitas.

### 6.1 ESTADO, RECEITA PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO

Segundo Hugo Machado de Brito<sup>73</sup> o Estado é dotado de soberania. Esta se caracteriza, no plano político interno, como um poder que sobrepõe o interesse público aos interesses dos particulares e atribui ao Estado a competência para governar seu território e todos aqueles que dele fazem parte.

Destarte, para que ocorra a execução, manutenção e planejamento das atividades governamentais é necessária a existência de recursos que os financiem, isto é, a entrada de receitas no cofres públicos.

Receita pública<sup>74</sup> é designada como toda entrada ou ingresso de quantias nos cofres públicos, que vem a lhe acrescer valores, sem qualquer condicionamento de restituição ou recuperação de destes.

Um dos principais mecanismos que financiam a consecução das atividades estatais são os tributos. Estes são uma espécie de receita derivada do Direito Público<sup>75</sup>, isto é, um ato legal e cogente, em que o Estado exige dos particulares (pessoas físicas e jurídicas) parcela de seus bens e rendas.

---

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 32-33.

<sup>74</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças** 17. ed. rev. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 148.

<sup>75</sup> Ibidem. p. 149.

Esse mecanismo de financiamento das atividades governamentais através da receita proveniente da tributação para os cofres públicos é, na verdade, um aspecto do poder de soberania conferido ao Estado<sup>76</sup>. Diz-se que são receitas derivadas do Direito Público, pois é este que confere a competência para o Estado realizá-la.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>77</sup>:

Poder é aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra "competência" alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema.

A Constituição Federal de 1988<sup>78</sup>, em seu artigo 145, presente na Seção I, “Dos Princípios Gerais”, do Capítulo I, “Do Sistema Tributário Nacional”, inserido no Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, atribui a competência para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias.

Enquanto os artigos 148 e 149, ambos da Constituição Federal, determinam a competência exclusiva da União para instituir as demais espécies, a saber: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

A entrada ou ingresso de receitas derivadas do Direito Público se encontra, atualmente, na “fase social”<sup>79</sup>, que corresponde à tributação com finalidades extrafiscais sobre o domínio político e social. Isso decorre da comunicação, ao longo da história, de elementos econômicos, políticos e jurídicos que deram outro patamar funcional a competência do Estado contemporâneo em tributar.

Registra-se, então, a opinião de Marcus de Freitas Gouvêa<sup>80</sup> sobre o assunto:

O capitalismo passou a demandar que o Estado não obstasse as atividades de produção e de circulação de riquezas, o liberalismo retirou-se das atividades econômicas e o Estado Democrático de Direito impôs um

<sup>76</sup> Op. cit. 2010. p. 32-33.

<sup>77</sup> Op. cit. 2010, p. 33.

<sup>78</sup> Op. cit. 1988.

<sup>79</sup> Op. cit. 2010. p. 148.

<sup>80</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 37.

financiamento público fundado em regras que se pretendiam ao mesmo tempo justas e igualitárias.

É superada, portanto, a concepção unidirecional do tributo, que é a mera arrecadação de receita para os cofres públicos a fim de possibilitar a execução das atividades estatais. Ao Estado contemporâneo, na figura do Estado Democrático de Direito, compete a instituição de tributos para fins que procurem concretizar os direitos sociais e difusos nele positivados<sup>81</sup>. Os chamados fins extrafiscais.

Esses dois elementos que constituem a norma tributária, todavia, não coexistem de maneira conflituosa, muito pelo contrário. Paulo de Barros Carvalho<sup>82</sup> assevera que o que existe é uma preponderância de um elemento sobre o outro na aplicação da norma no caso concreto.

Pontifica ainda Carvalho<sup>83</sup> que, na cobrança de um tributo, este pode ter uma finalidade fiscal mais ou menos acentuada em relação a outros fins extrafiscais. Todavia, não existe, nesse aspecto, norma jurídica tributária plenamente pura.

Para Gouvêa<sup>84</sup>, em breve síntese, a extrafiscalidade pode ser verificada como um princípio implícito do regime jurídico tributário em virtude de uma análise epistemológica, da ciência do Direito Tributário, e ontológica, da Tributação.

Significa, portanto, para o jurista mineiro, que a extrafiscalidade é, respectivamente, fundamentada pelos princípios que limitam o direito de tributar<sup>85</sup> através das normas de competência tributária e da natureza instrumental dos tributos para consecução de fins não fiscais, isto é, dos valores e objetivos do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>81</sup> *Op. cit.* 2006, p. 42.

<sup>82</sup> *Op. cit.* 2011, p. 291.

<sup>83</sup> *Ibidem.* p. 291.

<sup>84</sup> *Op. cit.* 2006, p. 35-40.

<sup>85</sup> *O autor constata, ainda, que, a Extrafiscalidade pode ser definida como princípio sob a perspectiva do Poder Constitucional, que jurisdicaliza o poder político do Estado (de arrecadar receita para manter-se) em direito positivado ( de tributar, com fins fiscais e extrafiscais). Desse modo, "O Poder tem conteúdo político e é objeto da ciência Política, enquanto o direito é o objeto da Ciência Jurídica [...] Pode-se falar na jurisdicalização do poder, matéria eminentemente constitucional, que constitui ponto de contato entre o Direito e a Política e que nos reporta à teoria do Poder Constituinte". *Ibidem.* p. 22.*

## 6.2 CONCEITUAÇÃO DE EXTRAFISCALIDADE

O Estado, como visto, ao utilizar parcela de sua soberania para empregar o direito de instituir e cobrar tributos dos particulares, o faz com uma dupla finalidade: fiscal e extrafiscal. Adiante, o presente trabalho procurará adentrar na temática da extrafiscalidade, abordando, principalmente, o seu papel indutor na economia através da tributação.

Paulo de Barros Carvalho<sup>86</sup> apresenta um posicionamento clássico sobre a extrafiscalidade. Esta consiste em uma representação axiológica contida na norma jurídica tributária que orienta sua aplicação para fins que não se limitam a simples arrecadação de receitas. Ao legislador importa que a norma tributária induza ou evite certos comportamentos sociais, políticos e/ou econômicos.

Nessa mesma ótica se encontra o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>87</sup> que expõe:

A Extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o quantum a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redundando em maior receita, como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades consideradas inconvenientes.

Isso posto, a concepção clássica de extrafiscalidade pode ser compreendida como uma técnica que procura aplicar os valores presentes na norma jurídica tributária com o intuito de estimular ou desestimular certos comportamentos de seus destinatários. .

A título de exemplo, têm-se a progressividade do Imposto Territorial Rural sobre a propriedade considerada improdutiva, presente no artigo 153, parágrafo 4º, inciso I, da Constituição Federal<sup>88</sup>. No aludido dispositivo é perceptível a intenção do legislador em induzir o dono do imóvel agrário a observar o princípio da função social da propriedade, senão ocorrerá o aumento progressivo da alíquota.

---

<sup>86</sup> *Op. cit.* 2011. p. 290.

<sup>87</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 386.

<sup>88</sup> *Op. cit.* 1988.

O mesmo ocorre com a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados como consta no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I<sup>89</sup>. Aqui o legislador procura manipular as alíquotas conforme a essencialidade do produto. Dois casos bastante notórios são o aumento das alíquotas de produtos como cigarro e bebidas alcoólicas e a diminuição das alíquotas dos veículos automotores terrestres como incentivo ao consumo.

Ricardo Lobo Torres, por outro lado, não resume a função extrafiscal dos tributos ao estímulo ou desestímulo de condutas. A moderna posição do autor vai além, destacando que "os objetivos intervencionistas e regulatórios do Estado se instrumentalizam através do fenômeno da extrafiscalidade, não possuindo esta uma finalidade em si mesma, seja no aumentar, seja no diminuir o valor dos tributos para inibir ou incentivar a atividade econômica"<sup>90</sup>.

Destarte, a extrafiscalidade também consiste na utilização das normas jurídicas tributárias<sup>91</sup> para a intervenção do Estado no setor da atividade econômica em sentido estrito e, por conseguinte, dialoga com outros domínios como o social e o político. Esta corrobora, inclusive, para realização de "tarefas de política econômica"<sup>92</sup> que buscam a consecução dos objetivos e princípios da República Federativa do Brasil como já exposto neste trabalho.

### 6.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO INDUTORA

A acepção extrafiscalidade, conforme a lição de Luís Eduardo Schoueri<sup>93</sup> pode fazer menção tanto a um gênero quanto a uma espécie. A significação do termo extrafiscalidade quanto ao gênero ou extrafiscalidade *lato sensu* corresponde às normas programáticas que se concretizam nas políticas públicas e sociais

<sup>89</sup> *Ibidem*.

<sup>90</sup> *Op. cit.* 2011. p. 6.

<sup>91</sup> "Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo". *Op. cit.* 2011. p. 291.

<sup>92</sup> *Ibidem*. p. 186.

<sup>93</sup> *Op. cit.* 2005. p. 33-34.

empregadas pelo Estado na busca de objetivos não fiscais. Abarca também as normas tributárias indutoras, todavia sem a finalidade de intervir na economia.

A extrafiscalidade em sentido específico ou extrafiscalidade *stricto sensu*, por sua vez, é caracterizada pelas normas tributárias indutoras que intervêm na economia com a concessão de benefícios fiscais a seus destinatários, como forma de estimular determinadas condutas desejadas pelo legislador<sup>94</sup>.

Desse modo, a extrafiscalidade *stricto sensu* apresenta-se como um instrumento de promoção de políticas sociais, econômicas e até políticas na consecução dos princípios constitucionais através da intervenção do Estado na ordem econômica.

Fábio Nusdeo<sup>95</sup> aponta a instrumentalização da tributação indutora como um dos mecanismos que o Estado dispõe para intervir na economia. Salienta, todavia, que não se trata de um mecanismo originariamente da política econômica, mas sim, uma norma jurídica tributária cuja função inicial é a arrecadação de vultos que integrem o patrimônio público e que passou a ser utilizado como uma técnica de induzir negativa ou positivamente comportamentos.

Diante da apresentação de uma perspectiva da economia liberal - como instrumento de arrecadação de recursos para o Estado - e dual - quando este procura estimular ou desestimular comportamentos - acerca da tributação indutora, vale a análise de Fábio Nusdeo<sup>96</sup> sobre outro aspecto finalístico desta: “a correção ou atenuação das disfunções do mercado”.

Para o insigne autor, as falhas de mercado são circunstâncias que obstam o funcionamento deste, conforme preceitua a estrutura e as leis do liberalismo, tornando-o inoperante<sup>97</sup>. Destarte, sintetiza-se as seis falhas de mercado de acordo a lição de Nusdeo<sup>98</sup>: i) falha de mobilidade; ii) falha de transparência; iii) falha de

---

<sup>94</sup> Luis Eduardo SCHOUERI ao tratar sobre a estrutura formal da norma indutora, atenta para seu caráter funcional, ensinando que “Ao se destacar uma função da norma tributária, in casu, a função indutora, o que se faz é um novo desdobramento da norma primária. Ter-se-á, uma primeira norma primária, qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento. Não se perfazendo o comportamento, nasce uma obrigação tributária, que colocará o sujeito passivo em situação mais onerosa que aquela em que se situaria se adotado o comportamento prescrito pelo legislador. Finalmente, não se altera a norma secundária, já que o descumprimento da obrigação tributária, surgirá a providência sancionatória, aplicada pelo Estado”. *Ibidem*. p. 30-31.

<sup>95</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia**: Introdução ao Direito Econômico. 8. ed., São Paulo: Revista dos tribunais, 2014. p.203.

<sup>96</sup> *Ibidem*. 2014, p. 203.

<sup>97</sup> *Ibidem*. 2014, p. 142.

<sup>98</sup> *Ibidem*. 2014, p. 172.

sinalização; iv) falha de estrutura; v) falha de incentivo; e vi) falha analítica e institucional.

É válido para o desenvolvimento deste trabalho a análise da “falha de incentivo”, pois trata-se de uma das principais falhas de mercado que enseja a intervenção do Estado. Este o faz “quer diretamente, quer mediante a concessão de serviços públicos, quer pela contratação com terceiros, quer, ainda, via incentivos à produção, pelo setor privado, de bens dotados de alto coeficiente de externalidades positivas”.<sup>99</sup>

A “falha de incentivo” decorre da supressão dos bens coletivos na economia pelo mercado. Isso ocorre, pois o mercado se fundamenta nos princípios da “racionalidade hedonista” e da “soberania do consumidor”<sup>100</sup>. Estas norteiam as necessidades de consumo e individuais, induzindo-as a preferir o uso de bens exclusivos em detrimento aos bens coletivos.

O consumidor ao adquirir um bem exclusivo usufruirá dele individualmente<sup>101</sup>, é o caso da compra de um automóvel particular, por exemplo. Todavia se houver investimento da sua parte em um bem como o transporte público, sua parcela de uso será reduzida e coletivizada. Inclusive, terceiros não contribuintes serão beneficiados.

Com essa lógica, o mercado, visando cada vez mais a produção de riquezas, prepondera o incentivo e a produção de bens exclusivos para consumo. Desse modo, tem-se uma economia fortemente baseada no mercado pelo escasso provimento dos bens públicos.

Um retrato disso se dá com a preferência da sociedade pelo uso de serviços como educação, saúde, transporte e etc. Fornecidos pela iniciativa privada em detrimento dos serviços públicos dispostos. Assim, falta à sociedade um incentivo no sentido de que esta adquira capacidade para expor sua preferência quanto a natureza dos bens que deseja utilizar<sup>102</sup>.

Torna-se imprescindível reiterar a necessidade de intervenção do Estado no domínio econômico frente a esse crasso distanciamento que ocorre entre os preceitos que estruturam e conduzem o mercado para essa conjuntura que se traduz em falhas.

---

<sup>99</sup> *Op. cit.* 2014, p. 166.

<sup>100</sup> *Ibidem.* 2014, p. 163.

<sup>101</sup> *Ibidem.* 2014, p. 164.

<sup>102</sup> *Ibidem.* p. 165.

Assim, as normas tributárias indutoras, com base nos princípios e objetivos presentes em seu texto, ao autorizarem a concessão de benefícios fiscais aos particulares, induzindo-lhes comportamentos positivos ou negativos, consistem em uma das principais possibilidades de correção das falhas de mercado pelo Estado, sobretudo, das falhas de incentivo.

## 7. CONCEITO DE TRIBUTO

O domínio econômico, como já apresentado anteriormente, é regulado pelos postulados da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, onde o Estado só pode intervir justificado pelos ditames da segurança nacional e do relevante interesse coletivo. Como efeito disso, a tributação é a principal fonte de recursos que o Estado contemporâneo possui para manutenção do seu aparato administrativo e para realização de suas atividades públicas.

É por meio do tributo que o Estado retira parcela da riqueza dos particulares para que ingressem nos cofres públicos e tenha seus princípios e objetivos realizados. No que tange a essa perspectiva financeira, o tributo consiste em uma obrigação legalmente prevista que impele o particular a levar recursos ao Estado.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>103</sup> estabelece o conceito jurídico de tributo, aduzindo que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Diante desse conceito, o legislador configurou que o ato de tributar enseja a existência de uma relação jurídica obrigacional oriunda de ato lícito, cuja natureza é compulsória, em que seu objeto deve ser, obrigatoriamente, em pecúnia ou passível de ser expressa por esta, e formada por dois pólos, o que tem o dever de pagar (contribuinte) e o que tem o direito de cobrar (Estado).

Hugo de Brito Machado<sup>104</sup>, ao analisar tal dispositivo, destacou certos elementos necessários para que melhor se compreenda a significação jurídica do termo “tributo”, são eles: i) prestação de natureza pecuniária ou em moeda que se possa exprimir; ii) compulsoriedade; iii) não constituição de ato ilícito; iv) instituição legal; e v) cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dizer que a natureza da prestação tributária é em pecúnia ou em moeda que se possa exprimir significa que o Direito Tributário brasileiro não admite prestação contrária, isto é, que seja diversa da pecúnia (*in natura*) ou em serviços (*in*

---

<sup>103</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

<sup>104</sup> *Op. cit.* 2010. p. 62.

*labore*)<sup>105</sup>. Como exemplo se pode citar uma lei que institua tributo sobre determinado bem divisível cuja prestação tributária deve ser paga com uma parcela dele (café, soja, trigo etc.) ou de tributo que incide sobre um serviço e determina como obrigação a prestação de trabalho por certo tempo ao Estado.

Todavia, com o advento da Lei Complementar número 104 de 2001, foi acrescido ao artigo 156 do CTN<sup>106</sup>, que trata das "Modalidades de Extinção" do crédito tributário, o inciso XI, que excepcionou essa regra. O dispositivo em apreço aduz que extinguem o crédito tributário "a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei". Destarte, a prestação tributária pode-se dar de modo diverso ao estipulado pelo artigo 3º do CTN, desde que seja através de bens imóveis e em condições legalmente estabelecidas.

No que tange a compulsoriedade da prestação tributária, esta decorre da lei. Isso é assim, pois a norma jurídica tributária determina o dever de pagar o tributo independente da vontade do contribuinte, bastando que este pratique no mundo fático a hipótese de incidência prevista. Evidencia-se, portanto, que não há elemento volitivo por parte do contribuinte quando da incidência da norma jurídica tributária.

O terceiro elemento aduz que o tributo tem como hipótese de incidência o fato lícito, diferentemente da penalidade, que tipifica fatos ilícitos<sup>107</sup>. Todavia, para o Direito Tributário o que importa é a ocorrência do fato tipificado na norma jurídica tributária independente se ele decorreu de circunstância ilícitas – as quais são vistas pelo mesmo como irrelevantes.

Por exemplo, o "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", presente no artigo 43 do CTN<sup>108</sup>, determina no seu *caput* como fato gerador a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica". Nesses termos, se um indivíduo adquire renda em decorrência de tráfico de drogas ou contrabando de armas, o IR incidirá sobre tais valores, pois houve a ocorrência do fato gerador.

O quarto elemento assevera que, em consonância ao princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal<sup>109</sup>), o tributo só pode ser

<sup>105</sup> *Ibidem*. p.63.

<sup>106</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

<sup>107</sup> *Op. cit.* 2010. p. 64.

<sup>108</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

<sup>109</sup> *Op. cit.* 1988.

instituído e majorado por meio de lei. Trata-se de uma limitação ao direito de tributar da Administração Pública, como forma de conferir segurança jurídica a relação jurídica obrigacional tributária entre Estado e contribuinte.

Via de regra, é a lei ordinária que institui o tributo no mundo jurídico, ou seja, é ela que "determina todos os elementos necessários para que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar"<sup>110</sup>. Contudo, a lei determina expressamente as situações em que a Lei Complementar tratará da instituição dos tributos. Salienta-se que a Lei Complementar tem a função precípua de "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária", conforme aduz o artigo 146, III, alínea "a" da Magna Carta.

Por fim, o último elemento destaca que o tributo só poderá ser "cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Essa expressão limita o poder da Administração Pública ao realizar a cobrança do tributo, não a deixando livre para analisar subjetivamente o caso em específico e agir diferente do texto legal<sup>111</sup>. Nesse sentido, a Administração Pública encontra-se plenamente vinculada ao texto legal.

Apresentado o conceito jurídico de tributo e a semântica dos elementos que o fundamentam, insta agora tratar sobre a natureza jurídica do tributo e a distinção entre os termos hipótese de incidência e fato gerador. Visto que, o artigo 4º do Código Tributário Nacional<sup>112</sup> aduz que a natureza jurídica específica do tributo será determinada pelo seu fato gerador.

Paulo de Barros Carvalho<sup>113</sup> compreende que o emprego do termo "fato gerador" é usado, muitas vezes, de modo ambíguo, podendo designar tanto a construção abstrata que preceitua legalmente o fato, como o acontecimento propriamente relatado na norma jurídica tributária. Desse modo, confunde-se com outro termo, que é o da "hipótese de incidência".

A hipótese de incidência é, na verdade, a abstração genérica preceituada na norma jurídica que relata um fato cuja ocorrência se dá no mundo concreto. Enquanto o fato gerador é, justamente, a "projeção factual" do preceito contido na norma, que resultará na cobrança do tributo e na formação da relação jurídica

---

<sup>110</sup> *Ibidem*. p. 67.

<sup>111</sup> *Ibidem*. p. 67-68.

<sup>112</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

<sup>113</sup> *Op. cit.* 2011. p. 311.

obrigacional tributária. Portanto, "subsunção ocorre quando o fato jurídico constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese tributária"<sup>114</sup>.

A importância da tipificação do fato gerador da norma tributária não se limita apenas a especificidade de sua natureza jurídica, mas também a aspectos relevantes a correta incidência e aplicação da norma tributária que, por conseguinte, acarretará nos efeitos produzidos. Esses aspectos constituem o fato gerador determinando, o sujeito, o quantum, o local e o tempo de cobrança do tributo.

Sobre o assunto, prossegue Paulo de Barros Carvalho<sup>115</sup> ao sistematizar três aspectos e duas consequências do fato gerador do tributo. O primeiro é o aspecto material, corresponde ao fato gerador prescrito na norma; o segundo é o aspecto temporal, que trata das questões temporais que o envolvem; e o terceiro é o espacial, pontificando os locais de ocorrência do fato gerador.

Quanto as consequências, estas definem os sujeitos da relação jurídica obrigacional tributária formada: sujeito ativo, o Estado, e sujeito, passivo, aquele que incorre na prática da hipótese de incidência, ou seja, o contribuinte. Essa consequência é denominada de "pessoal". A outra recebe o nome de "quantitativa" e trata do valor a ser pago através de dois vetores, a base de cálculo e a alíquota.

## 7.1 O ICMS

O tributo, como exposto, é norma jurídica cuja determinação de sua natureza se dá através do fato gerador, de acordo com o *caput* do artigo 4º do CTN, o qual tem seu significado diferenciado da hipótese de incidência pela doutrina. Elencados os aspectos e consequências que estruturam o fato gerador, far-se-á uma análise desses elementos em nível de uma das espécies de tributo que se pretende estudar: o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

O ICMS é tratado na Constituição Federal de modo geral no artigo 155, II, da

---

<sup>114</sup> *Op. cit.* 2011. p. 315.

<sup>115</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

nossa Lei Maior que determina a competência para os Estados e o Distrito Federal instituí-lo. Desse modo, por meio de suas respectivas leis ordinárias, os Estados e o Distrito Federal determinaram os elementos essenciais de instituição do ICMS (hipótese de incidência, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e os critérios de tempo e espaço). Faz-se mister salientar que essa competência é limitada pelos padrões que a Constituição define sobre o ICMS.

Deve, então, a legislação infraconstitucional instituir os preceitos constitucionais com normas jurídicas dotadas de uma maior capacidade de concretude, instituindo direitos e deveres. Afinal, a competência tributária nada mais é que uma outorga de poder dada pela Constituição para que os entes políticos instituem, em abstrato, os tributos<sup>116</sup>.

Roque Antônio Carrazza<sup>117</sup> aponta o ICMS como uma sigla que abarca diferentes impostos. Tal afirmação decorre de dois elementos essenciais que estruturam o imposto do ICMS: a hipótese de incidência e a base de cálculo. A conjugação desses fatores, sobretudo da base de cálculo, uma vez que determina o valor da obrigação tributária, incorre na multiplicidade de impostos que convergem em um único termo que os designa. Isso posto, vale a transcrição do ensinamento do exímio jurista:

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Para o desenvolvimento do presente estudo, importa a análise do ICMS sobre "operações relativas à circulação de mercadorias". Essa subespécie de ICMS, por abarcar o maior vulto financeiro de ingressos aos cofres dos Estados-membros, acaba sendo o principal objeto da concessão de benefícios fiscais para fins desenvolvimentistas, mas que, pela não observância da norma que regula tal ato, acabam dando origem ao fenômeno da guerra fiscal.

A hipótese de incidência dessa modalidade de ICMS consiste nas

<sup>116</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 30.

<sup>117</sup> *Ibidem*. p. 37.

“operações relativas à circulação de mercadoria”. Desse modo, por operação entende-se todo o negócio jurídico cuja circulação ocasiona a mudança de titularidade do bem da avença. Este, por sua vez, é a mercadoria, o bem corpóreo que possui destinação comercial<sup>118</sup>.

O fato gerador, a seu turno, só se dará quando no mundo concreto ocorrer uma operação mercantil que implique a mudança de titularidade do bem. Destaca-se, ainda, o sujeito passivo como um dos elementos essenciais na visão de Klaus Eduardo Rodrigues Marques<sup>119</sup>:

Outro fator, também, será decisivo para a qualificação de determinado bem como mercadoria: a natureza do promotor da operação que a tem por objeto. Isso porque somente poderá se falar em mercadoria e, como consequência, em fato jurídico tributário do ICMS – Circulação de Mercadorias se o sujeito passivo (aquele que produzir ou comprar para revender) for um industrial, comerciante ou produtor.

Portanto, em via reversa, o “ICMS – Circulação de Mercadorias” não incidirá, cumulativamente, sobre operações em que a sua circulação não comportem a mudança de titularidade da mercadoria; sobre bens corpóreos que não tenham destinação comercial; e sobre o sujeito passivo que não desenvolva atividade de produção, comércio ou indústria.

## 7.2 ICMS, FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO INDUTORA

No tocante a competência para instituição do ICMS, conforme já aludido anteriormente, ela é prevista na Constituição Federal no artigo 155, inciso II, sendo outorgada privativamente aos Estados e ao Distrito Federal. Sob um viés federalista, isso significa que o modelo de federalismo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro não é centralizado na União. Ademais, assim como os demais impostos de competência estatal, o ICMS é fator preponderante para consubstanciar a autonomia federal dos Estados.

---

<sup>118</sup> *Ibidem*. p. 56-57.

<sup>119</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 75.

Diante dessa exposição, Raul Machado Horta<sup>120</sup>, ao tratar sobre o federalismo, define o Estado Federal como um produto político e jurídico instituído pela Constituição Federal mediante a associação de princípios, técnicas e instrumentos que estabelecem seu funcionamento. A repartição de competência, nesse diapasão, é tida como uma das principais técnicas que estruturam o federalismo.

Assim, a Carta Política ao determinar em seu texto a repartição de competência dos Estados-membros, o faz também em relação ao modelo de federalismo adotado<sup>121</sup>. Denomina-se "centrípeto", o modelo federal em que há concentração de competências na figura da União. Por outro lado, será designado como "centrífugo" o modelo que concede maiores atribuições aos Estados-membros.

Outra técnica constitucional imprescindível no delineamento do modelo de federalismo é a repartição de rendas<sup>122</sup> entre os Estados-membros. Esta deriva da técnica de repartição de competência atribuída pelo texto da Constituição e, ainda, é responsável por proporcionar a autonomia do ente federativo. Afinal, os entes da federação só podem realizar suas funções mediante os recursos não condicionados que incorporam seu patrimônio.

Preferivelmente, em um modelo de federação descentralizado como o brasileiro, adota-se a técnica de "repartição de competência horizontal"<sup>123</sup>. Nesta, é atribuído exclusivamente a um ente federativo o poder para tributar sobre determinada matéria, o que impossibilita a intervenção dos demais entes. Com efeito, se garantirá a captação de receita e, portanto, o pleno exercício da autonomia.

Os Estados e o Distrito Federal, nessa esteira, ao promulgarem suas respectivas leis ordinárias sobre o ICMS, dão maior capacidade de concretude ao processo de tributação desse imposto e culminam na consecução de sua autonomia como ente da federação.

Importar lembrar que ao se editar uma lei ordinária para que se determine a de base de cálculo, alíquotas, elementos temporais, espaciais dentre outros, deve-se observar a previsão da Constituição sobre o respectivo imposto e da Lei

---

<sup>120</sup> HORTA, Raul Machado. **Organização constitucional do federalismo**. Revista de informação legislativa. v. 22, n. 87. jul./set. Brasília, Senado Federal, 1985, p. 5-22

<sup>121</sup> *Ibidem*.

<sup>122</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 71.

<sup>123</sup> *Ibidem*. p. 72.

Complementar sobre normas gerais, quando houver. No caso do ICMS, existe a Lei Complementar número 87 de 1996 que também limitará a forma como atuará o legislador ordinário<sup>124</sup>.

Outro ponto que a Constitucional atribui a título de ICMS, é de caracterizá-lo como um imposto de dimensão nacional, embora a competência para sua instituição seja estadual. Tal entendimento encontra-se expresso no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da Constituição Federal<sup>125</sup> que preleciona:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]  
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
[...]  
IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Depreende-se desse dispositivo que, o Congresso Nacional, mediante o Senado Federal, também atua limitando o poder do legislador ordinário a título de ICMS quando buscar, por exemplo, uniformizar as alíquotas de determinadas operações e prestações a nível interestadual e de exportação. É válido o comentário de Klaus Eduardo Rodrigues Marques<sup>126</sup> sobre o tema:

Embora a competência impositiva do ICMS seja privativa dos Estados e Distrito Federal, a própria Lei das Leis concedeu as normas infraconstitucionais, de cunho nacional, prerrogativa para disciplinarem determinados assuntos, em especial para adotarem o que chamaremos de mecanismos de equilíbrio da federação.

Limitação similar é feita pela Carta Magna ao procurar equilibrar as relações entres os Estados-membros que compõem a federação, quando determinou que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em nível de ICMS seria regulada por Lei Complementar. Segue o verbete constitucional em apreço<sup>127</sup>:

<sup>124</sup> BRASIL, **Lei Complementar nº 87**, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências..

<sup>125</sup> *Op. cit.* 1988.

<sup>126</sup> *Op. cit.* 2010. p. 74.

<sup>127</sup> *Op. cit.* 1988.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

As isenções, incentivos e benefícios fiscais, como já comentado, estão inseridos na finalidade extrafiscal *stricto sensu* da tributação que consiste em um forma de intervenção do Estado no domínio econômico, em que se procura induzir ou inibir comportamentos, visando a consecução dos objetivos e valores constitucionais. Sobre a finalidade extrafiscal das normas tributárias indutoras, Marcus de Freitas Gouvêa<sup>128</sup> ensina que:

O tributo não é instrumento a ser utilizado de forma aleatória, senão na busca de valores constitucionais. Não basta, pois, o legislador identificar os elementos socioeconômicos a serem estimulados, escurando dos desígnios constitucionais. De outro giro, são os objetivos constitucionais que preenchem o conteúdo da extrafiscalidade, vale dizer, dar caráter extrafiscal à norma tributária, são diversos.

Os Estados-membros, então, ao intervir no domínio econômico se utilizam da tributação indutora, concedendo isenções, incentivos e benefícios fiscais ao setor privado a fim de estimular o desenvolvimento em seu duplo fim: a produção de riquezas e o bem-estar – conforme os ditames da justiça social. Afinal, o desenvolvimento é considerado como um dos objetivos da República Federativa, como consta no artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal, cuja instrumentalidade enseja a consecução dos demais objetivos.

Em nível de ICMS, como visto, esse ato de indução estatal é limitada por Lei Complementar, a fim de manter o equilíbrio da federação entre os Estados que o compõem. É a Lei Complementar nº 24 de 1975 que trata sobre essa matéria e dispõe que a concessão de isenções fiscais<sup>129</sup> sobre o ICMS será concedida através

<sup>128</sup> *Op. cit.* 2006. p. 81.

<sup>129</sup> “[...] a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresse de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do

de convênios aprovados pelos Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Para que a concessão da isenção fiscal seja aprovada é necessário que as reuniões celebradas se façam com a presença da maioria dos representantes das Unidades da Federação (no mínimo 14 Estados), sob a presidência dos representantes do Governo Federal<sup>130</sup> cuja aprovação deve ser unânime.

Uma vez concedido a isenção fiscal em conformidade com o procedimento que a LC nº24/75 apregoa, o seu artigo 4º, parágrafo 1º cumulado com o artigo 7º do mesmo dispositivo, estatui que tal ato vinculará todos os demais Estados-membros, inclusive aqueles que não se fizeram presentes na reunião através da presença de seu representante.

Ao passo que o presente trabalho é desenvolvido, para que se compreenda melhor os efeitos da concessão de isenções fiscais do ICMS, merece destaque transcrever o artigo 8º da LC nº 24/75:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:  
 I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;  
 II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Conclui-se, com a exposição desse dispositivo, que se ocorrer a concessão de isenção fiscal no âmbito de ICMS que não observe o procedimento estabelecido pela Lei em apreço, o ato isentivo será declarado nulo, recaindo inclusive sobre a mercadoria cuja origem é do contribuinte que recebeu tal benefício.

À guisa de exemplo, um Estado X concede à revelia do CONFAZ um benefício fiscal no âmbito de ICMS sobre mercadoria Y, diminuindo o valor da

---

*débito tributário.*" CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** ed. 23. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 561.

<sup>130</sup> Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

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

alíquota, como forma de incentivar a economia, a produção de riquezas e, conseqüentemente, o desenvolvimento regional.

O ICMS, por sua vez, tem natureza plurifásica<sup>131</sup>, sendo cobrado em cada etapa do processo de circulação do bem, em cima do valor adicionado pelos agentes que o produzem e o consomem. Todavia, em decorrência do princípio da não cumulatividade, “o valor pago na quantia anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo”.

Então, quando o Estado de destino obtém a mercadoria do Estado X, se dará conta de que a diminuição da alíquota se deu de modo unilateral e inconstitucional, incorrendo na situação tipificada pelo artigo 8º da LC nº24/75.

Essa concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos Estados, sem observar os imperativos da LC nº 24/75, acarreta uma “guerra fiscal” entre eles. Um fenômeno nocivo ao Estado Democrático de Direito, ao seu modelo federalista e, sobretudo, a consecução de um de seus objetivos da República Federativa do Brasil: o desenvolvimento.

---

<sup>131</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 578.

## 8. A GUERRA FISCAL

Para Gustavo Cavalcanti Costa<sup>132</sup>, no processo de formação da nova ordem político-jurídica baseada nos fundamentos democráticos, através do projeto da Constituição da República do Brasil de 1988, uma das temáticas principais era o modelo federativo a ser adotado. Esperava-se uma nova proposta que fosse de encontro a experiência federativa centralizadora e desgastada do regime militar.

Diante dessa conjuntura, como é sabido, o legislador originário optou pela consolidação de um modelo federativo descentralizado político, jurídico e financeiramente - a fim de superar os problemas gerados pelo modelo anterior.

Todavia, durante toda a década de 90, observou-se uma incongruência entre o que preconizava o princípio federalista e a relação concreta entre os entes federativos, sobretudo a União Federal<sup>133</sup>.

Esse ente, ao perceber uma latente perda de recursos para os demais entes federativos, principalmente em razão do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços para o Estados, e o Imposto Sobre Serviço para os Municípios, procurou adotar uma "política de recentralização".

Tal alternativa consistiu em dois mecanismos fiscais: na criação de "fundos constitucionais destinados a limitar ou reduzir os critérios de descentralização das receitas tributárias" - como é o caso do Fundo de Estabilização fiscal - e na criação e majoração de tributos que, conforme a ordem tributária nacional, seus recursos não são obrigatoriamente compartilhados com os demais entes da federação - como é o caso das Contribuições Sociais<sup>134</sup>.

Nesse diapasão, constata-se um efeito negativo que instabiliza um dos ditames do modelo federativo centrífugo brasileiro, que é a autonomia jurídico-política-financeira dos Estados-membros. Afinal, esta se baseia na competência tributária e na partilha de recursos que lhe são provenientes, ambos determinados expressamente pela Carta Política<sup>135</sup>.

Por sua vez, coube aos Estados e ao Distrito Federal, no que tange a sua

---

<sup>132</sup> COSTA, Gustavo Cavalcanti. **O conflito de competência exonertativa em matéria de ICMS**: uma abordagem político jurídica sobre a 'guerra fiscal' na federação brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 42. jan./fev. São Paulo: RT, 2002. p. 73.

<sup>133</sup> *Ibidem*. p. 76.

<sup>134</sup> *Ibidem*. p. 76.

<sup>135</sup> *Op. cit.* 2002.

competência tributária sobre o ICMS, instituir normas jurídicas de caráter fiscal desonerativo, com a finalidade de atrair "atrativos financeiros e fiscais". Nesse contexto de disfunção do modelo federalismo brasileiro decorrente das relações de poder entre os Estados-membros originou um fenômeno denominado de "guerra fiscal", o qual Gustavo Cavalcanti Costa conceituou como "descoordenada política descentralizada de atração de investimentos privados, mediante renúncia explícita do ICMS"<sup>136</sup>.

Humberto Ávila<sup>137</sup> corrobora com a ideia de que tem crescido, nos últimos anos, o uso de atrativos financeiros e fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal como uma forma de atração de investimentos. Esse fato decorre da instituição e majoração de tributos pela União Federal que não são partilhados com os Estados, como por exemplo, as Contribuições Sociais - diferentemente do que ocorre com Imposto sobre a Renda, que é objeto de partilha.

Assim, os Estados e o Distrito Federal seriam, de algum modo, vítimas da "política tributária de partilha do Brasil". Em contraposição a Costa, o exímio jurista defende que "nem todo benefício fiscal é um favor arbitrário concedido a grandes empresas", mas sim, em muitos casos, "formas jurídicas compensatórias de diferenças entre entes Federados. Diferenças essas que, em muitos casos, justificam a utilização de um critério também diferente de tratamento".

Desse modo, os benefícios fiscais devem ser vistos como instrumentos que concretizam o princípio da igualdade. Este deve ser aplicado tanto aos contribuintes entre si, como quanto aos entes federados. Quanto ao último, Ávila ensina que o princípio federativo estrutura o ordenamento jurídico brasileiro e impõe a confluência harmônica de dois fins: a uniformidade e a autonomia dos entes federados.

Tem-se um Estado unitário quando houver uniformidade absoluta sem nenhuma autonomia. Por outro lado se houver autonomia absoluta sem uniformidade, não haverá federação, mas Estados separados que não mantêm nenhuma relação entre si. O Estado federativo pressupõe a existência simultânea dos ideais uniformidade e autonomia.

Conclui o Jurista sobre o tema nessa explanação que, a autonomia dos entes federados pressupõe a adoção de regras diferentes, quando estes forem

---

<sup>136</sup> *Ibidem*. p. 77.

<sup>137</sup> ÁVILA, Humberto. **A Guerra Fiscal**: Efeitos da decisão do STF e novos benefícios dados posteriormente pelos estados. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Salvador, 2012.

diferentes. Sem isso não há igualdade federativa ou princípio federativo.

## 8.1 OS IMPACTOS DA GUERRA FISCAL SOBRE O DESENVOLVIMENTO

A guerra fiscal consiste em uma situação de conflito instaurada com a concessão de benefícios fiscais sem a observação do procedimento previsto pela Lei Complementar número 24 de 1975. Esse ato unilateral e inconstitucional dos Estados é realizado no intuito de alocar empresas para o seu território e obter vantagens para si e promover o bem-estar social. Em decorrência disso, há uma latente redução da carga tributária a ser recolhida ou a devolução parcial do imposto a recolher<sup>138</sup>.

Nessa perspectiva, quando um Estado instrumentaliza o fornecimento arbitrário do benefício fiscal como uma forma de angariar vantagens socioeconômicas, assim fará outros Estados visando o mesmo fim<sup>139</sup>. Instaura-se, então, uma lógica concorrencial entre os Estados na busca de um maior número de vantagens em troca de uma maior concessão arbitrária de benefícios. Modifica-se, então, o ideal do federalismo cooperativista apregoado nas relações entre os Estados-membros<sup>140</sup>.

No que tange a essa consequência, importa trazer a baila o posicionamento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>141</sup>, ao destacar como principal prejuízo o ente federativo que concede tal benefício unilateralmente:

[...] a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria liberdade, com o risco de todos se contaminarem de liberalidades equivalentes por parte de outros

<sup>138</sup> VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Planejamento e Políticas Públicas. n. 15. jun. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997. p. 6.

<sup>139</sup> *Ibidem*.

<sup>140</sup> “A Cláusula pétrea da federação da Constituição - sai enfraquecido dessa guerra, haja vista o ideal de federalismo cooperativo Alemão (políticas traçadas com o objetivo de reduzir as distorções inatas ao modelo) é substituído pela concorrência entre os estados. Como demonstra sua própria dinâmica política em sede de CONFAZ, em que a união é ausente das deliberações relativas aos impostos indiretos”. PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na Federação Brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto Brasil: o estado de uma nação). Brasília: CEPAL. São Paulo: IPEA, 2007. p. 75-76.

<sup>141</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ano 1, n. 2 – Julho-Dezembro de 1998, São Paulo: 1998, p. 102-104.

Estados. Esta situação é o que configura a chamada "guerra fiscal". Nela, os concorrentes competem desigualmente e as desigualdades premiam a ineficiência em prejuízo da instituição federativa. Nestes termos, nenhum Estado-membro deve romper, unilateralmente, aquelas condições tributárias que, de princípio, colocam concorrentes, institucionalmente em igualdade de situação, a partir da qual o que conta é, então, a eficiência na produção econômica como fator legítimo para gerar diferenças entre os agentes econômicos

Fica evidente que o ideal extrafiscal de concretizar os princípios constitucionais e de alcançar os objetivos da República é sobreposto por finalidades mercadológicas. Nesse caso, a busca pelo desenvolvimento econômico e social acaba se limitando apenas a finalidade de obtenção de receitas e produção de riquezas por parte do mercado.

Contrariamente ao esse intuito dos Estados, essa conjuntura de guerra fiscal resulta para eles a redução da sua receita pública, visto que os benefícios concedidos, ao longo do tempo, transformam-se em mera renúncia fiscal, perdendo o efeito indutor que, em tese, justifica a concessão<sup>142</sup>.

Importa trazer à discussão o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, na ADIN de número 1.247<sup>143</sup> sobre a concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS e seu impacto sobre os demais entes da federação:

'ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a <guerra tributária> entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os principais fundamentos consagrados pela Constituição da República em tema de ICMS. (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A perda do efeito indutor implica na ineficácia social da norma tributária indutora instrumentalizada pelo benefício fiscal concedido, isto é, o destinatário da norma não usufrui dos efeitos extrafiscais nela estabelecido.

---

<sup>142</sup> *Op. Cit.* 1997. p. 11.

<sup>143</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995.

E isso se deve pela falta de recursos financeiros que o Estado, ao longo do tempo, já não mais auferir da sua principal fonte de recursos que é a tributação. Além disso, também se compromete a autonomia do Estado frente aos demais entes da federação.

Para as empresas, em contraposição, elas passam a ter maiores possibilidades de escolha na sua alocação e tempo de permanência. Tudo com base no grau dos benefícios concedidos. Tal fato fere o postulado da livre concorrência, pois o Estado intervém no domínio econômico alterando as regras de mercado ao conceder benefícios fiscais de modo arbitrário.

Salienta-se que com o passar do tempo o fator "benefício fiscal" vai perdendo seu poder de barganha, uma vez que vários Estados o concedem, sendo a infraestrutura, o mercado consumidor, a mão-de-obra, por exemplo, que vão se tornando a moeda de atração para as empresas<sup>144</sup>. Desse modo, quem ganha nesse conflito é o Estado mais abastado, pois apresenta uma melhor estrutura econômica e uma maior capacidade creditícia.

Em relação aos impactos da competição fiscal entre os Estados-membros sobre o bem-estar social é válido a análise de Andréa Lemfruber<sup>145</sup> :

Do ponto de vista agregado, a federação sempre perde com o processo competitivo interno, pois os valores de bem-estar social da situação sem competição são, em condições normais, maiores que aqueles da situação sem competição são, em condições normais, maiores que aqueles da situação competitiva.

Nesse corolário, a tendência é a contínua diminuição dos recursos públicos e, com isso, da capacidade de execução do Estado de prover os serviços públicos, como por exemplo, a educação, saúde, transporte, segurança e etc. O que implica em uma instabilidade macroeconômica com a concentração de tais serviços no setor privado<sup>146</sup> - potencializando ainda mais as falhas de mercado, sobretudo a falha de incentivo.

---

<sup>144</sup> Ibidem. p. 11-12.

<sup>145</sup> LEMGBTUBER, Andréa. A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro. 1999. 120p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001040.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001040.pdf)>. Acesso em: 13 fev. 2015, p. 83.

<sup>146</sup> Ibidem. p. 15.

Sérgio G. Ferreira<sup>147</sup> coaduna com o raciocínio acima exposto ao sintetizar que:

Esta competição vem prejudicando as finanças estaduais bem como a provisão pública de bens e serviços, muitos deles importantes insumos do processo de produção. Além disto, a guerra cria conflitos na federação. No curto prazo, o Estado que deflagra a guerra fiscal se beneficia. No longo prazo a generalização do conflito faz com que os ganhos iniciais desapareçam. Incentivos fiscais perdem seu poder de estímulo e transformam-se em meras renúncias de arrecadação. Em face da homogeneização potencial de benefícios fiscais, no longo do prazo as empresas passam a escolher sua localização somente em função das condições de mercado e de produção, que incluem a qualidade da infraestrutura e dos serviços públicos oferecidos e o nível de qualificação de mão-de-obra.

Depreende-se, portanto, que o Estado ao intervir no domínio econômico através da tributação indutora do ICMS instrumentalizada na concessão de benefícios fiscais pode gerar um fenômeno nocivo se não for observado os ditames da LC nº 24/75. A guerra fiscal, como visto, gera impactos deletérios que obstam o desenvolvimento quando: i) torna socialmente ineficaz a norma jurídica que procura, por meio dos tributos, conferir-lhe um maior grau de concretude; ii) compromete a federalismo e a autonomia dos Estados-Membros ao incentivar uma dinâmica competitiva entre eles; iii) tolhe a capacidade de arrecadação financeira dos Estados, cuja fonte é o tributo, devido a transformação dos inúmeros benefícios concedidos em desoneração fiscal; iv) com isso compromete a capacidade do Estado de realizar suas funções sociais; v) priva o direito do ser humano em expandir sua liberdade substancial; e vi) amplifica as falhas de mercado, condensando os serviços essenciais no setor privado.

---

<sup>147</sup> FERREIRA, Sérgio G. **Reforma tributária e guerra fiscal**: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?. Informe-se. n. 4. jan. Rio de Janeiro: Informativo do BNDES, 2000.

## 9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em conformidade ao que foi exposto, depreende-se que o presente trabalho atingiu os objetivos propostos. O primeiro capítulo objetivou abordar uma distinção entre os valores, os princípios, os subprincípios, as regras e os postulados, estabelecendo uma hierarquia conforme suas respectivas classificações e, posteriormente, dispendo sobre sua aplicação. Ademais, foi tratada a relevância valorativa do preâmbulo, da conceituação dos princípios fundamentais e das diversas interpretações jurídicas do termo desenvolvimento (como objetivo da República; princípio financeiro; direito humano inalienável; e direito subjetivo público) que propõem a expansão da liberdade humana como fim.

O segundo capítulo, por sua vez, procurou abordar os fundamentos que orientam o ordenamento econômico, destacando os postulados da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano, além de citar os ditames da segurança nacional e relevância do interesse coletivo que justificam a intervenção estatal. As modalidades de intervenção do Estado (por absorção ou participação, direção ou indução) e a extrafiscalidade através da tributação indutora, como forma concretizar princípios e objetivos do texto da Constituição também foram analisadas.

No terceiro e último capítulo os aspectos materiais do ICMS como tributo foram destacados, com ênfase nos seus elementos essenciais (sujeito passivo, alíquota, base de cálculo, aspectos temporais e espaciais) e na competência para sua instituição infraconstitucional. Sem olvidar da natureza plurifásica desse tributo ao possuir várias hipóteses de incidência que, apesar de enumerados, apenas se discorreu com mais afinco sobre o ICMS sobre operação e circulação de mercadoria, visto a problemática proposta pelo trabalho. Foi tratado, ainda, nesse capítulo, a legislação que autoriza a concessão de benefícios fiscais em âmbito de ICMS, bem como o seu procedimento.

Desse modo, ficou evidente que o ato de concessão de benefícios fiscais em âmbito de ICMS, quando não observados os ditames de equidade do federalismo preceituados na Lei Complementar número 24 de 1975, não condiz com a finalidade indutora do tributo – que é a de promover os valores e objetivos presentes na Constituição Federal de 1988, justificando a intervenção do Estado no domínio econômico – e termina culminando em impactos deletérios no desenvolvimento.

A guerra fiscal fenômeno político que decorre da sucessiva desoneração fiscal do ICMS com a finalidade de atrair empreendimentos do setor privado pelos Estados para suas regiões, também foi devidamente tratado. Por fim, da correlação do embasamento teórico que fora exposto, foi possível identificar os impactos causados pela guerra fiscal do ICMS sobre o desenvolvimento.

Nesse ponto, destaca-se a contínua escassez de receita pública dos Estados que concederam os benefícios fiscais no âmbito do ICMS, visto não haver retorno fiscal. Com efeito, a autonomia dos Estados-membros dentro do modelo federalista é comprometido, a prestação de serviços essenciais como educação, saúde, segurança e etc. se concentra na iniciativa privado, visto a Administração Pública não possuir recursos para tanto e o ser humano que deveria ser o cerne processo de desenvolvimento termina marginalizado.

Além da posição da Jurisprudência procurar inibir e por fim a prática da guerra fiscal pelos Estados-membros, pois o modelo e os princípios da federação são prejudicados, há em paralelo a iniciativa do Governo Federal em propor alterações concernentes ao ICMS.

A primeira foi a Medida Provisória número 599 de 2012 que procurou criar o Fundo de Desenvolvimento Regional e um Fundo de Compensação a fim de amenizar os problemas causados pela guerra fiscal. Todavia, em junho de 2013 teve finalizado seu prazo de vigência.

As outras duas medidas são a Proposta de Resolução encaminhada ao Senado de número 01 do ano de 2013, que procura implementar um novo sistema de cobrança do ICMS baseado no destino da operação de circulação, assim como ocorrer com o Imposto de Exportação, e o Projeto de Lei Complementar de número 238, também de 2013. Este, a seu turno, procura alterar a Lei Complementar 24/75 que trata do procedimento de concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, propondo um quórum diferenciado de para aprovação do convênio.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **A Guerra Fiscal: Efeitos da decisão do STF e novos benefícios dados posteriormente pelos estados.** In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Salvador, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios.** 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças** 17. ed. rev. atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87**, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências..

BRASIL, **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios.

BRASIL, **Lei Ordinária nº 9.478**, de 06 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3512 ES.** Relator: Eros Grau, Data de Julgamento: 15. fev. 2006. Tribunal Pleno. Data de Publicação: DJ, 23. jun. 2006. PP-00003 EMENT VOL-02238-01 PP-00091 LEXSTF v. 28, n. 332. Brasília, 2006, p. 69-82.

BOBBIO, Noberto. **A era dos Direitos.** Nova edição. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004.

BULOS, Uadi Lamnêgo. **Curso de direito constitucional.** 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder. **O indispensável direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

COSTA, Gustavo Cavalcanti. **O conflito de competência exonertativa em matéria de ICMS**: uma abordagem político jurídica sobre a 'guerra fiscal' na federação brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 42. jan./fev. São Paulo: RT, 2002.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. Recife: UFPE, 2011. 223 p. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos direitos fundamentais**. 3. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. Recife: UFPE, 2009. 187 p. Tese (Doutorado em direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Congelamento de preços** — Tabelamentos oficiais. *Revista de Direito Público*, n. 91. São Paulo: 1989.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**: ensaio de pragmática da comunicação normativa. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, Ano 1, n. 2 – Julho-Dezembro de 1998, São Paulo: 1998, p. 102-104.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2012

FERREIRA, Sérgio G. **Reforma tributária e guerra fiscal**: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?. *Informe-se*. n. 4. jan. Rio de Janeiro: Informativo do BNDES, 2000.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 13. ed. São Paulo, Malheiros, 2008.

HORTA, Raul Machado. **Organização constitucional do federalismo**. Revista de informação legislativa. v. 22, n. 87. jul./set. Brasília, Senado Federal, 1985

LEMGBTUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. 1999. 120p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade de Brasília, Brasília, 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001040.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001040.pdf)>. Acesso em: 13 fev. 2015, p. 83.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2010.

NUSDEO, Fábio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 8. ed., São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. **Parceira Público-Privada e direito ao desenvolvimento: uma abordagem necessária**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. n. 3. , ago-set-out. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, 2005.

PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na Federação Brasileira: diagnóstico e alternativas**. Documento elaborado no âmbito do Convênio CEPAL/IPEA (Projeto Brasil: o estado de uma nação). Brasília: CEPAL. São Paulo: IPEA, 2007.

PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. In: **Caderno de Direito Constitucional**. Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2006.

Resolução n. 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 4 de dezembro de 1986. **NAÇÕES UNIDAS**. Resolução 41/128: Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. Como a Sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Fernando Facury Scaff (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. trad. Laura Teixeira

Motta. revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 789.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.