



Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito  
Programa de Pós-Graduação em Direito

JOÃO BATISTA DO RÊGO JÚNIOR

**A Guerra Fiscal e a competitividade econômica: quando os incentivos fiscais do  
ICMS levam o mercado a se organizar de forma desequilibrada**

Brasília

2023

JOÃO BATISTA DO RÊGO JÚNIOR

A Guerra Fiscal e a competitividade econômica: quando os incentivos fiscais do ICMS  
levam o mercado a se organizar de forma desequilibrada

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa  
de Pós-Graduação em Direito da Universidade de  
Brasília como requisito parcial para a obtenção do  
título de Mestre em Direito.

**Orientador:** Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília  
2023

JOÃO BATISTA DO RÊGO JÚNIOR

A Guerra Fiscal e a competitividade econômica: quando os incentivos fiscais do ICMS  
levam o mercado a se organizar de forma desequilibrada

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa  
de Pós-Graduação em Direito da Universidade de  
Brasília como requisito parcial para a obtenção do  
título de Mestre em Direito.

Em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, o candidato foi  
considerado \_\_\_\_\_ pela banca examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

\_\_\_\_\_  
Professor Doutor Valcir Gassen – Presidente  
Universidade de Brasília

\_\_\_\_\_  
Professor Doutor Pedro Júlio Sales D'Araújo – Avaliador  
UMinho

\_\_\_\_\_  
Professor Doutor Cleucio Santos Nunes – Avaliador  
Universidade Católica de Brasília

\_\_\_\_\_  
Professor Doutor Argemiro Cardoso Moreira Martins – Suplente  
Universidade de Brasília

*Aos tesouros que Deus me deu, à minha esposa Renata e ao meu filho Benjamin.*

## **Agradecimentos**

A Deus, o fundamento de todas as coisas e a fonte de toda a sabedoria. Ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília que oportunizou o meu ingresso e adaptou-se ao momento de crise de saúde mundial para manter as aulas e o atendimento aos discentes de modo tempestivo, minorando os impactos das medidas de combate ao Coronavírus. Agradeço, em especial, ao Professor Doutor Valcir Gassen que, com paciência e visão, direcionou o desenvolvimento desta dissertação. Orientação, sem a qual, não poderia ter chegado a bom termo este estudo. Agradeço, ainda, a minha esposa Renata que, nos bastidores, tirou muitas dúvidas e foi generosa em compartilhar sua experiência na pesquisa acadêmica. Aos colegas de trabalho, de ontem e de hoje, cuja convivência apurou a minha percepção a respeito das vicissitudes que permeiam a gestão fiscal no Brasil nos níveis federal, estadual e distrital. A meu pai João e a minha mãe Conceição, pois sempre forneceram o apoio e o carinho para que seus filhos dessem passos em direção ao amor e ao serviço ao próximo.

“É uma tarefa da política fiscal garantir que os ganhos adicionais de crescimento sejam obtidos ao menor custo de equidade.”

(Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave)

"Caracteristicamente, o Brasil não é um país que planeja, mas é um país que corre atrás das dificuldades criadas.”

(Eugenio Lagemann)

## **Resumo**

O trabalho aborda o tema da Guerra Fiscal sob a ótica da competitividade econômica, visando demonstrar que os incentivos fiscais (lato sensu) do ICMS, num primeiro momento, fomentam um desajuste na organização concorrencial do mercado, contribuindo para o favorecimento de determinados setores ou agentes econômicos. De forma secundária, a pesquisa menciona outros efeitos nocivos desta prática, como a fragilização das finanças públicas locais em detrimento da equidade do sistema tributário. Na primeira parte, ressaltamos o papel do Estado como um propulsor da atividade econômica. Posição que lhe obriga a, consciente de suas funções como gestor do tesouro, racionalizar as escolhas públicas de gastos da forma que melhor se harmonize com uma política contemporânea de desenvolvimento social. Na segunda parte do estudo, tentamos identificar os arranjos políticos, econômicos e tributários na estrutura jurídica do Estado brasileiro que tem alimentado a guerra fiscal do ICMS, desaguando nos desequilíbrios remarcados ao longo do trabalho. Na última parte, buscamos a visão dos idealizadores de sistemas tributários, possivelmente mais consentâneos com a desejada eficiência do mercado, aliada a preocupação com a equidade fiscal. A pretensão do trabalho é insistir numa questão ainda pendente da política econômico-tributária no país, ciente de que os problemas da tributação no Brasil se arrastam, mantendo um quadro de injustiça social e fomentando uma dependência crescente dos estímulos estatais.

**Palavras-chave:** ICMS. Guerra fiscal. Incentivos fiscais. Mercado. Desequilíbrio.

## **Abstract**

The work addresses the problem of the Tax War from the perspective of economic uncompetitiveness, aiming to demonstrate that the tax incentives (*lato sensu*) of the ICMS, at first, foment a mismatch in the competitive organization of the market, contributing to the favoring of certain sectors or economic agents to the detriment of others. Secondly, the research mentions other harmful effects of this practice, such as the weakening of local public finances to the detriment of the equity of the tax system. In the first part, we emphasize the role of the State as a driver of economic activity. A position that obliges him, aware of his functions as manager of the public treasury, to rationalize public spending choices in the way that best harmonizes with a contemporary policy of social development. In the second part of the study, we try to identify the political, economic and tax arrangements in the legal structure of the Brazilian State that have fueled the ICMS tax war, leading to the imbalances highlighted throughout the work. In the last part, we seek the vision of the idealizers of tax systems, possibly more in line with the desired market efficiency, combined with concern for tax equity. The intention of this work is to insist on a still pending question of economic and tax policy in the country, aware that the problems of taxation in Brazil are dragging on, maintaining a framework of social injustice and fostering a growing dependence on state stimuli.

**Keywords:** ICMS. Tax war. Tax breaks. Market. Imbalance.

## SUMÁRIO

|   |     |
|---|-----|
| <b>INTRODUÇÃO</b>   | 10  |
| <b>1 O ESTADO COMO AGENTE PROPULSOR DA ECONOMIA</b>           | 14  |
| 1.1 AS FUNÇÕES FISCAIS DO ESTADO                              | 14  |
| 1.2 ESCOLHAS POLÍTICO-SOCIAIS: OS DIREITOS TÊM CUSTOS         | 27  |
| 1.3 DA ECONOMIA (NEO)CLÁSSICA AO NOVO DESENVOLVIMENTO         | 39  |
| <b>2 A LIVRE COMPETIÇÃO E OS (DES)ARRANJOS TRIBUTÁRIOS</b>    | 48  |
| 2.1 A LIVRE CONCORRÊNCIA E O MITO DA NEUTRALIDADE ESTATAL     | 48  |
| 2.2 FEDERALISMO “BRASILEIRO” E ICMS                           | 61  |
| 2.3 A ESTRUTURA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS       | 71  |
| 2.4 IMPACTOS REGRESSIVOS E ANTICONCORRENCIAIS                 | 77  |
| <b>3 MEDIDAS PARA ARREFECER O DESEQUILÍBRIO</b>               | 93  |
| 3.1 O TRATAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA                            | 93  |
| 3.1.1 A ideia de Constituição e o empoderamento do Judiciário | 93  |
| 3.1.2 A aplicação do judicial review aos Estados Federados    | 97  |
| 3.1.3 O Supremo Tribunal Federal ante a Guerra Fiscal do ICMS | 100 |
| 3.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO “IDEAL”?                             | 112 |
| 3.2.1 A visão dos especialistas                               | 112 |
| 3.2.2 A questão da justiça fiscal                             | 116 |
| <b>CONCLUSÃO</b>  | 122 |
| <b>REFERÊNCIAS</b>  | 128 |

## INTRODUÇÃO

Em novembro de 2021, um portal de notícias<sup>1</sup> informou que o Governo do Tocantins concedeu benefícios fiscais a 16 empresas por meio da celebração de Termos de Acordo de Regime Especial, conforme as leis de incentivos fiscais, que fazem parte da política para atrair novos investidores e incentivar a expansão dos empreendimentos que já se encontram instalados em território tocantinense.

Essa notícia ilustra uma prática que é recorrente em todos os Estados da federação brasileira. Sob a perspectiva do desenvolvimento econômico, a política fiscal-tributária de incentivos, de diferentes formas e graus, já é difundida a décadas aqui, e mesmo nos países de economia mais consolidada como a Americana<sup>2</sup>, que não deixou de amparar com auxílios diversos a poderosa Tesla, segundo é reportado por notícias colhidas na internet<sup>3</sup>.

Não se deseja discutir neste trabalho o mérito em si de cada programa ou política de incentivo ou benefício fiscal, mas tentar reunir um apanhado de dados, mesmo escassos, e críticas no sentido de demonstrar que, em grande medida, o expediente da concessão de auxílios fiscais do ICMS, no contexto da Guerra Fiscal, em verdade, gera efeitos perniciosos à organização do mercado e à sociedade.

Apesar da Constituição Federal de 1988 ter dedicado espaço expressivo para regulamentar a matéria tributária atinente ao ICMS<sup>4</sup>, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, vige entre os Estados e o Distrito Federal intensa disputa na tentativa de atrair investimentos privados aos seus territórios. Este esforço passa, o mais das vezes, ao largo das regras constitucionais, numa espécie de vale tudo fiscal.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <https://conexaoto.com.br/2021/11/09/governo-do-tocantins-concede-beneficios-fiscais-a-16-empresas>. Acesso em: 22 jul. 2022.

<sup>2</sup> George E. Lent (1967) já afirmava que “Hoje, praticamente todos os países em desenvolvimento - e muitos países desenvolvidos também - oferecem incentivos para empresas aprovadas na forma de reduções ou isenções de direitos de importação e impostos de renda por determinados períodos de tempo. Alguns países também fornecem isenção de impostos sobre vendas (incluindo exportações) e propriedade, bem como isenção de impostos de selo e outras taxas”. (tradução nossa). Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/022/0004/003/article-A005-en.xml>. Acesso em: 10 jan. 2023.

<sup>3</sup> Disponível em: [Elon Musk Says He's Anti-Subsidy, but Has Gotten Billions of Dollars \(businessinsider.com\)](https://www.businessinsider.com/elon-musk-says-he-s-anti-subsidy-but-has-gotten-billions-of-dollars); [Why Elon Musk is afraid of the billionaire tax - CNNPolitics](https://www.cnn.com/2022/05/09/politics/elon-musk-billionaire-tax/index.html); [Musk construiu a Tesla com ajuda do governo, mas rejeita imposto a bilionários | CNN Brasil](https://www.cnn.com/2022/05/09/politics/elon-musk-billionaire-tax/index.html). Acesso em: 09 maio 2022.

<sup>4</sup> Na verdade, o ICMS é o tributo com maior quantidade de regras na Constituição.

Por ganhar contornos bastante acentuados, a expressão “Guerra Fiscal” é a que melhor retrata as ações adotadas pelos diferentes governos, seja na tentativa de frear os efeitos de política tributária praticada por outro ente, seja no afã de gerar emprego e renda, supostamente elevando, indiretamente, a arrecadação do ICMS.

Quanto ao cenário, os estudiosos já identificaram uma série de equívocos, decorrentes dessas práticas, nas finanças da Federação. Sobretudo em relação àqueles entes mais dependentes das transferências da União para compor suas receitas, encontrando-se em nítida desvantagem nesse embate por falta de lastro para financiar, por conta própria, eventuais estímulos fiscais.

Ocorre que os males dessa competição ultrapassam a mera repercussão financeira dos cofres públicos. Impactando negativamente também as evoluções da atividade econômica, a equidade do sistema. No fundo, a efetivação de políticas perenes de distribuição de renda.

A fabricação de externalidades favoráveis a determinados agentes econômicos, via política de benefícios fiscais do ICMS, compromete o livre desenvolvimento da economia e a desejada competitividade que deveria ser presidida, sobremaneira, pelo grau de eficiência dos atores do mercado.

Com efeito, apesar do Poder Judiciário refutar a prática de políticas fiscais do ICMS em desacordo com o rito constitucional, notadamente aquele que exige a deliberação conjunta dos estados para a concessão de vantagens fiscais (isenções, incentivos e benefícios), a rigor do art. 155, § 2º, XII, “g”, é notável que essas práticas continuam a ser manejadas pelos Estados e o Distrito Federal à revelia dessa exigência.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, colhemos o emblemático caso retratado na ADI 3.936 MC/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 19.9.2007, que declarou a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná que autorizava este ente, via Poder Executivo, a desencadear a “guerra fiscal” nas seguintes circunstâncias:

Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.

Segundo Alexandre<sup>5</sup>, “... o fato de um ente da Federação não cumprir as premissas constitucionais para a concessão de benefícios fiscais não autoriza os demais a, invocando um suposto direito à proteção da economia local, conceder, definitiva ou transitoriamente, qualquer benefício semelhante. Não há ‘compensação de inconstitucionalidades’ ou ‘direito de vingança’”.

Nessa órbita, a presente pesquisa, para além de evidenciar a violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF, buscará analisar os efeitos dessa política beligerante sob a ótica do desajuste causado na economia, notadamente quanto a competição dos agentes. Olhar que provavelmente revelará que as Fazendas Públicas violam a idealizada neutralidade tributária, descumprindo, em especial, os princípios da livre concorrência, o da capacidade contributiva e o da isonomia. Provocando a reboque um esgarçamento do grau de regressividade do ônus tributário.

A questão central exposta revela-se ainda mais aguda por conta do art. 146-A da CF/88, introduzido pela EC nº 42/2003, que encarece a observância do princípio da livre concorrência (art. 170, IV), de modo a prevenir desequilíbrios nesse aspecto.

Segundo Ives Gandra<sup>6</sup>, o art. 146-A tem aplicação imediata por possuir feição principiológica, muito embora, com o advento da lei complementar explicitadora, sua aplicação ganhará forma procedimental.

A nosso ver, esse mecanismo da Lei Maior é mais um reforço apto a reprimir o embate fiscal entre os entes fazendários. Voltado para a prevenção dos desequilíbrios da concorrência, emanados do entrecchoque das forças produtivas, vincula o Estado, protagonista da atividade econômica (art. 173, CF), que não poderá, a pretexto da guerra fiscal, imiscuir-se no plano econômico para desencorajar a competitividade.

A presente investigação concentrou-se na consulta da bibliografia afeta ao tema, extraíndo das contribuições encontradas resultados proveitosos para as questões postas em termos de análise lógica e conceitual. Nesse circuito, incluímos a pesquisa jurisprudencial e o aproveitamento de estudos estatísticos e/ou econômicos voltados para o exame do problema em apreço.

---

<sup>5</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 150.

<sup>6</sup> A Guerra Fiscal do ICMS na visão de Alcides Jorge Costa e na minha. Raquel Elita Alves Preto (Coord.). **Tributação Brasileira em Evolução**: Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. 1ª ed. São Paulo: IASP, 2015. pp. 139-156.

Para o exame do tema proposto, a dissertação foi organizada em três capítulos. No primeiro capítulo, ressaltamos o papel do Estado como um propulsor da atividade econômica. Posição que lhe obriga a, consciente de suas funções como gestor do tesouro, racionalizar as escolhas públicas de gastos da forma que melhor se harmonize com uma política contemporânea de desenvolvimento social. No segundo capítulo do estudo, tentamos identificar os arranjos políticos, econômicos e tributários na estrutura jurídica do Estado brasileiro que tem alimentado a guerra fiscal do ICMS, desaguando nos desequilíbrios remarcados ao longo do trabalho. No terceiro e último capítulo, buscamos a visão dos idealizadores de sistemas tributários, possivelmente mais consentâneos com a desejada eficiência do mercado, aliada a preocupação com a equidade fiscal.

Há, cada vez mais, a conscientização da necessidade de perscrutar as implicações da tributação na livre concorrência. A atividade tributária influencia a formação de preços na economia e a competição entre os agentes econômicos. Vantagens tributárias conferidas a determinados agentes representam, da mesma forma, vantagens competitivas que interferem no nível de bem-estar da economia. O Estado como garantidor dos princípios da ordem econômica deve evitar desníveis concorrenciais decorrentes da atividade tributária.<sup>7</sup>

Nesse universo, a presente dissertação pretende reunir-se aos demais esforços teóricos que buscam fazer uma análise rigorosa do discurso jurídico acerca da guerra fiscal do ICMS. Fornecendo aos operadores do direito tributário e aos legisladores, caminhos capazes de enfraquecer o comportamento precarizador das receitas tributárias e dos mercados Estadual e Distrital.

Com isto, espera-se também contribuir à discussão jurídica sobre os limites constitucionais da aplicação do artigo 146-A, com especial enfoque sobre os efeitos indutores que, sabidamente, as normas tributárias do ICMS desenvolvem sobre o comportamento concorrencial dos agentes econômicos.

---

<sup>7</sup> QUEIROZ, Paulo Aurélio de. Estado deve evitar desníveis concorrenciais. **Revista Consultor Jurídico**, 29 de março de 2010. Disponível em: [ConJur - Estado deve evitar desníveis concorrenciais gerados pelos tributos](#). Acesso em: 10 out. 2016.

## 1 O ESTADO COMO AGENTE PROPULSOR DA ECONOMIA

### 1.1 AS FUNÇÕES FISCAIS DO ESTADO

O tratamento da atividade econômica pelo Estado, com um viés mais social, é relativamente recente na história constitucional, ilustrado na transição do Estado Liberal para o Estado Social. Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, citado por Inocêncio Mártires Coelho, “as constituições da primeira geração do constitucionalismo não continham normas para disciplinar essa atividade e que somente ao final da Primeira Guerra Mundial é que surgiu nas constituições escritas um corpo de normas destinado a reger o fato econômico”.<sup>8</sup>

No Brasil, a nova postura diante do fato econômico se fez sentir a partir da Constituição de 1934, a qual dispunha de um título autônomo - “Da Ordem Econômica e Social” -, que veiculava um discurso intervencionista que garantia a liberdade econômica delimitado pelos princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilitasse a todos existência digna. Obrigando os Poderes Públicos a verificar, periodicamente, o padrão de vida nas várias regiões do País (Art. 115, parágrafo único). Coelho assevera que, “com pequenas variações semânticas, (...), pode-se dizer que, no essencial, esse tem sido o modelo de constituição econômica adotado entre nós até à Constituição de 1988”.<sup>9</sup>

No entanto, para alguns, a opção política positivada na constituição brasileira não teria atribuído ao Estado uma atuação protagonista na atividade econômica, devendo dedicar-se a um papel coadjuvante de planejamento e fomentador do setor privado. Este sim, deveria exercer o protagonismo no campo econômico, eventualmente pautado pelo “*script*” (regulamentação) disposto pelo Estado. Nesse sentido, Miguel Reale explicita o conceito de livre concorrência como “o ‘princípio econômico’ segundo o qual a fixação dos preços das mercadorias e serviços não deve resultar de atos cogentes da autoridade administrativa, mas sim do livre jogo das forças em disputa de clientela na economia de mercado”. Nisso, nossos contribuintes teriam optado pela política do processo econômico de feição liberal, “... o qual só admite a intervenção do Estado para coibir abusos e preservar a livre concorrência de quaisquer interferências, quer do próprio Estado, quer

---

<sup>8</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1356.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 1357.

do embate de forças competitivas privadas que pode levar à formação de monopólios e ao abuso do poder econômico visando ao aumento arbitrário dos lucros”.<sup>10</sup>

Queremos crer que essa colocação foi contingencial e fortemente influenciada pelos resultados de uma das mais drásticas intervenções do Estado na economia no Brasil, o Plano Collor, que significou o bloqueio da liquidez da maior parte dos haveres financeiros em março de 1990.<sup>11</sup> O discurso acima parece estar alinhado ao denominado “Consenso de Washington” que pregava um programa de dez instrumentos de política econômica e fiscal: disciplina fiscal, reordenação e controle rígido dos gastos públicos, reforma tributária, liberalização das taxas de juros, liberalização das taxas de câmbio, liberalização do comércio, liberalização dos investimentos estrangeiros, privatização de empresas estatais, desregulação econômica e garantias efetivas aos direitos de propriedade.<sup>12</sup>

Bulos entende que o constituinte optou por um ordenamento econômico composto, híbrido, consagrando um “paralelismo de princípios”. Na visão desse constitucionalista, “a ordem econômica na Carta de 1988 está impregnada de princípios e soluções contraditórias. Ora abre brechas para a hegemonia de um capitalismo neoliberal, ora enfatiza o intervencionismo sistemático, aliado ao dirigismo planejador, ressaltando até elementos socializantes”.<sup>13</sup>

Bercovici e Costa promovem a noção de “soberania econômica nacional” quando defendem um papel de destaque a respeito da atividade econômica do Estado brasileiro. Na visão dos autores, “o art. 170, I, da Constituição de 1988<sup>14</sup>, pretende viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional, como parte do objetivo maior de garantir o desenvolvimento nacional (artigo 3º, II do texto constitucional)<sup>15</sup> buscando a superação do subdesenvolvimento. O

---

<sup>10</sup> O Plano Collor II e a intervenção do estado na ordem econômica, *in* Temas de direito positivo, São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1992. pp. 250-251.

<sup>11</sup> CARVALHO, Carlos Eduardo. As origens e a gênese do Plano Collor, *in* **Revista Nova Economia**. Belo Horizonte. Vol. 16 (1). janeiro-abril de 2006. pp. 101-134.

<sup>12</sup> *Ibidem*, pp. 101-134.

<sup>13</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 7 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 1258-1259.

<sup>14</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional;

<sup>15</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II - garantir o desenvolvimento nacional;

mercado interno, por sua vez, foi integrado ao patrimônio nacional (artigo 219, *caput*, da Constituição)<sup>16</sup>, como um corolário da soberania econômica nacional”.<sup>17</sup>

Os autores em destaque também nos informam que “a soberania econômica é garantida por vários instrumentos internacionais, com destaque para a Resolução 1803 (XVII) da Assembleia Geral das Nações Unidas, onde se reconhece tal princípio como derivado da própria Carta das Nações Unidas, e para a Carta de Direitos e Deveres Econômicos dos Estados, aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 1974”.<sup>18</sup>

Enfim, “desde as concepções da CEPAL [Comissão Econômica para a América Latina], entende-se o Estado, através do planejamento, como o principal promotor do desenvolvimento”. Assim, “coordenando as decisões pelo planejamento, o Estado deve atuar de forma muito ampla e intensa para modificar as estruturas socioeconômicas, bem como distribuir e descentralizar a renda, integrando, social e politicamente, a totalidade da população”.<sup>19</sup>

A propósito, Fernando Henrique Cardoso participou de pesquisa da CEPAL, juntamente com Enzo Faletto, que “organiza a vinculação entre os processos de crescimento dos distintos países ao comportamento das classes sociais e às estruturas de poder”.<sup>20</sup> Isto é, “não basta considerar as condições e os efeitos sociais do sistema econômico”. Os autores apontam que “o desenvolvimento é em si mesmo um processo social; mesmo seus aspectos puramente econômicos deixam transparecer a trama de relações sociais subjacentes”.<sup>21</sup>

Não só através do planejamento, como expõe o texto da CEPAL acima, mas a Constituição autoriza o Estado a atuar diretamente na atividade econômica, como os

---

<sup>16</sup> Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

<sup>17</sup> BERCOVICI, Gilberto; COSTA, José Augusto Fontoura. **Nacionalização: necessidades e possibilidades**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021. pp. 18-19.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>20</sup> BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Record, 2000. p. 497. Disponível em: [https://www.academia.edu/40127465/Cinq%C3%BCenta\\_anos\\_de\\_pensamento\\_na\\_CEPAL\\_A\\_EDITORA\\_RECORD](https://www.academia.edu/40127465/Cinq%C3%BCenta_anos_de_pensamento_na_CEPAL_A_EDITORA_RECORD). Acesso em: 24 jan. 2023. p. 41.

<sup>21</sup> CARDOSO, Fernando Henrique; FALETTO, Enzo. *In*: BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Record, 2000. p. 497. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/publicaciones/1607-cinquenta-anos-pensamento-cepal>. Acesso em: 24 jan. 2023. p. 497.

monopólios do artigo 177<sup>22</sup> ou a possibilidade de exploração direta pelo Estado dos serviços públicos do artigo 175<sup>23</sup>, cuja prestação é dever constitucional do Estado.<sup>24</sup>

Enfim, “com a Constituição de 1988, a atuação estatal não pode ser considerada mais, segundo Fábio Konder Comparato, uma intervenção, mas o desempenho ordinário de um dever constitucional, explicitado nos princípios e diretrizes do texto da Constituição”. Logo, “o Estado está constitucionalmente legitimado a dirigir e a condicionar o processo de reprodução do capital”.<sup>25</sup>

De modo sintético, Vasconcellos e Garcia<sup>26</sup> pontuam que a necessidade da atuação econômica do setor público prende-se à constatação de que o sistema de preços não consegue cumprir adequadamente algumas tarefas ou funções.

Daí, continuam os autores citados, existem bens que o mercado não consegue fornecer (bens públicos), exigindo a presença do Estado no exercício da denominada função alocativa. A intervenção do Estado na área econômica continua, pois, o sistema de preços não leva a uma justa distribuição de renda (função distributiva). Afinal, o sistema de preços não consegue se autorregular, provocando a atuação estabilizadora do Estado na produção e na flutuação dos preços (função estabilizadora).

Ainda segundo Vasconcellos e Garcia<sup>27</sup>, a função alocativa está associada ao fornecimento de bens e serviços não oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado. No sistema de mercado, a oferta inadequada decorre do princípio da exclusão posto que o consumo de um bem é rival (ou de consumo excludente). Isto é, quando o consumo realizado por um agente exclui automaticamente o consumo por outros indivíduos.

---

<sup>22</sup> Art. 177. Constituem monopólio da União: 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; 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; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

<sup>23</sup> Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

<sup>24</sup> BERCOVICI, Gilberto; COSTA, José Augusto Fontoura. **Nacionalização: necessidades e possibilidades**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021. p. 87.

<sup>25</sup> BERCOVICI, Gilberto; COSTA, José Augusto Fontoura. **Nacionalização: necessidades e possibilidades**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021. p. 87.

<sup>26</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

<sup>27</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 276.

Musgrave e Musgrave<sup>28</sup> detalham que as falhas do sistema de mercado não acontecem pelo fato de a necessidade por bens públicos ser “sentida” coletivamente, enquanto a necessidade por bens privados seja um sentimento individual. Na verdade, a diferença entre os dois tipos de bens decorre do fato de que os benefícios provenientes dos bens públicos não estão limitados a um consumidor particular, mas se encontram disponíveis para outras pessoas. Os benefícios são externalizados de modo a permanecerem para todos os outros. Desse modo, a exclusão de um indivíduo desses benefícios não implicaria no aumento do consumo de algum outro indivíduo, e vice-versa.

Os mesmos autores, noutro turno, apontam que, enquanto no mercado a natureza, quantidade e preço dos bens ofertados é definida pela demanda, no caso dos bens públicos, impõe-se perquirir como se define o tipo, a quantidade e o nível de contribuição de cada “consumidor”. Dado que aguardar contribuições fiscais voluntárias não solucionaria a questão.

O impasse é solucionado pelo processo político que deve substituir o mecanismo do sistema de mercado. O voto deve substituir a moeda. A decisão pelo processo de voto se transforma num substituto para a revelação de preferências pelo sistema de mercado<sup>29</sup>.

Na vertente redistributiva da renda, os autores Vasconcellos e Garcia lecionam<sup>30</sup> que o Estado, pela tributação, extrai recursos dos extratos mais ricos da sociedade (pessoas, setores ou regiões) e os migra para os setores mais necessitados. Assim, a distribuição pessoal de renda pode ser implementada por meio de uma estrutura tarifária progressiva, em que os indivíduos mais ricos pagam uma alíquota maior de imposto. Na órbita regional ou setorial, a ferramenta a ser utilizada seria uma política de gastos públicos e subsídios direcionados para os setores e áreas mais carentes.

Diferente do desenho teórico acima delineado, a função distributiva sofre sérias controvérsias, sobretudo na determinação da política do setor público.

De início, Musgrave e Musgrave<sup>31</sup> destacam que, na falta de medidas políticas, que equilibrem o estado de distribuição existente, a distribuição de renda e riqueza dependerá primordialmente da distribuição da dotação dos fatores de produção. Ocorre, continuam os autores, que a distribuição de renda feita pelo sistema de mercado pode, ou

---

<sup>28</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 6.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 7.

<sup>30</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 277.

<sup>31</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. pp. 9-10.

não, ser consistente com aquela que a sociedade considera justa e adequada. A nosso ver, as experiências históricas têm revelado uma falha do sistema de mercado nesse particular.

Contribuindo para o debate, Viol concorda que a finalidade distributiva da tributação é uma das questões políticas mais controversas por ser muito influenciada por julgamento de valores sociais em torno do que é o conceito de justiça.<sup>32</sup>

Nunes participa do esforço de apresentar uma definição do conceito de justiça e, principalmente, como materializar essa questão.

De fato, segundo Nunes, “A rigor, em uma economia de mercado, e partindo-se de um pressuposto de eficiência e de equilíbrio de suas forças componentes, a existência digna, ainda que com algumas diferenças conceituais, deveria ser garantida pelo mercado”. No entanto, “O ponto controvertido será o que fazer quando o mercado não oferecer as expectativas de uma vida digna e exigir de uma sociedade ordenada atuações que visem essa garantia?”<sup>33</sup>

Nessa circunstância, “Se as falhas apresentadas no mercado constituem óbice para uma vida livre para todos, cabe ao estado garantir as oportunidades necessárias para que essas escolhas possam ser feitas por todos”.<sup>34</sup> Nunes explicita que:

“O tema da justiça social ingressa exatamente no ponto em que a existência digna é um bem e um direito, sem a qual sequer o direito de liberdade e as faculdades morais do que é o bem e a justiça podem ser avaliadas. Daí por que uma vida digna para todos, com a oportunidade de se usufruir de direitos básicos é uma questão de justiça e um valor fundante da ordem jurídica”.<sup>35</sup>

Com efeito, continua Nunes:

“Se todos puderem desfrutar de uma existência digna mínima, a matriz tributária alcançou seu objetivo primacial, na medida em que é a principal responsável pela geração de recursos que serão utilizados no alcance dessa finalidade de justiça, direta ou indiretamente”.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, v. 2, 2005.

<sup>33</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese (Doutorado em direito). Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília, agosto/2016. p. 319.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 268.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 320.

<sup>36</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese (Doutorado em direito). Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília, agosto/2016. p. 321.

Segundo extraímos das considerações de Nunes, para uma matriz tributária ser considerada justa socialmente, ela precisa atender a dois princípios do estado democrático de direito fundamentais: (i) a dignidade da pessoa humana e (ii) a proteção ao mínimo existencial.<sup>37</sup>

No afã de alcançar a justiça social, a matriz tributária deve ser o suporte jurídico e material que permita sua operacionalização no mundo dos fatos. “Essa disposição da matriz tributária de servir de suporte à justiça social, confere à matriz um caráter instrumental e finalístico do qual decorrerão os princípios jurídicos que devem efetivar a justiça social como valor altamente desejável pela Constituição”.<sup>38</sup>

Nunes leciona que “a matriz tributária está dividida em duas estruturas que denominei de endógena e exógena”. E “a estrutura interna da matriz tributária é orientada pelo valor da justiça aplicada aos casos concretos, daí porque será mais adequado examinar seus princípios e regras à luz da equidade”. Por sua vez, “a equidade é o valor que guia o sistema composto pela estrutura endógena da matriz tributária, e o princípio jurídico que busca sua efetividade é o da capacidade contributiva”.<sup>39</sup>

Porém, para Nunes, “Na pretensão de se alcançar a cota justa de contribuição de cada contribuinte, a equidade é uma utopia quando colocada diante das teorias do benefício ou do sacrifício comum”. Isto porque “As presunções no direito tributário levam a distorções e iniquidades, da mesma forma que ofende a ideia de igualdade e consequentemente a de justiça”. Como prova, Nunes menciona a discussão a respeito da “previsão de incentivos e privilégios para determinados setores ou categorias de contribuintes, sem medidas compensatórias para os menos favorecidos e demais pagadores de tributos”. Por isso ele conclui que, “a pretexto de realizar o valor da equidade, a estrutura endógena da matriz tributária pode levar a tributação a praticar o efeito exatamente oposto, que é a iniquidade da matriz”, a exemplo da regressividade em razão da renda e do consumo.<sup>40</sup>

Nunes responde negativamente à pergunta se seria possível propor-se um modelo de tributação equitativo, ainda que se utilize o princípio da capacidade contributiva nos

---

<sup>37</sup> Ibidem, p. 315.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 271.

<sup>39</sup> Ibidem, pp. 314-315.

<sup>40</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese (Doutorado em direito). Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília, agosto/2016. p. 315.

tributos sobre renda, propriedade e consumo. Para ele, o conceito de equidade na tributação não é plenamente aplicável:

A equidade pode ser otimizada por meio das regras de progressividade, seletividade etc., mas não efetivada como pode ocorrer em outras áreas do direito em que a equidade está a depender do exame do caso concreto pelo juiz. Na tributação, as regras que dispõem sobre progressividade, seletividade etc. podem se aproximar da ideia de justiça no caso concreto, mas não conseguem definir a quota justa de cada contribuinte porque inevitavelmente terá que se valer de presunções. Isso não exclui, evidentemente, a força normativa da equidade como valor a inspirar a adoção de princípios, como é o caso da capacidade contributiva.<sup>41</sup>

Seja como for, Viol assevera que não há como dissociar a tributação da noção de equidade social. Então coloca que na decisão do *trade-off* da política tributária entre equidade e eficiência, a sociedade tem, sistematicamente, demonstrado sua preferência pelo primeiro.

De modo didático, a passagem abaixo de Viol contempla o âmago da discussão redistributiva da renda a ser protagonizado pelo Estado em lugar do mercado, que possui a dianteira nas escolhas de eficiência alocativa no sistema de preços, *in litteris*:

De alguma forma, parece estar claro que o mercado privado tem supremacia em termos de decisão alocativa – isto é, em buscar a alocação ótima eficiente de recursos por meio do sistema de preços. Aqui está a noção da mão invisível de Adam Smith e, de certa forma, da ineficiência já demonstrada quando o Estado passa a fazer comando e controle direto dos recursos econômicos. Por outro lado, também parece não haver dúvida que a eficiente decisão alocativa não gera, necessariamente, uma alocação socialmente aceita como justa. Muito pelo contrário, uma alocação eficiente de mercado pode levar indivíduos a não terem como sobreviver. Justiça social parece ser algo que o mercado privado não pode assegurar sozinho. Daí entra o papel do Estado na finalidade distributiva e, embora haja muitas teorias de justiça distributiva, com raras exceções, elas não concedem ao Estado a atribuição de equalização da renda e da riqueza.<sup>42</sup>

Decerto não há como, de antemão, definir algum critério de distribuição adequada da renda e riqueza que não gere algum debate, ainda mais quando se deseja transformá-lo em uma política real. De toda sorte, e apesar dessas dificuldades, Musgrave e Musgrave<sup>43</sup> apontam que o debate atualmente enfatiza a necessidade de prevenir a miséria, estabelecendo limites inferiores considerados toleráveis para os níveis de renda

<sup>41</sup> Ibidem, pp. 262-263.

<sup>42</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, v. 2, 2005. pp. 11-12.

<sup>43</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 10.

das camadas mais pobres da população. Pensamento que provavelmente justifica os diversos programas sociais de transferência de renda, a exemplo do atual Auxílio Brasil (anterior Bolsa Família) e do benefício de prestação continuada da assistência social do governo federal.

A propósito dos instrumentos de redistribuição de renda de forma mais direta, Musgrave e Musgrave<sup>44</sup> privilegiam três alternativas de esquemas distributivos:

- (1) transferências que combine imposto de renda progressivo para famílias de nível de renda elevado e subsídios para as famílias de baixo nível de renda;
- (2) alternativamente, a utilização de imposto de renda progressivo para o financiamento de serviços públicos, como por exemplo programas de moradias populares;
- (3) outra opção seria a utilização de um conjunto de impostos e subsídios, sendo os primeiros aplicados àqueles bens consumidos pelas camadas superiores de renda, enquanto que os subsídios favoreceriam os bens de consumo popular.

Apesar de não serem instrumentos da política fiscal, na visão de Musgrave e Musgrave, merecem menção os esquemas distributivos ligados a programas educacionais, de treinamento de mão-de-obra e políticas contra a discriminação racial, a exemplo das cotas, por possuírem uma influência significativa no processo distributivo.

De todo modo, Viol adverte que não se deve é focar apenas na finalidade arrecadatória a curto-prazo da tributação e pretender que a equidade não é parte fundamental para a própria sustentabilidade das receitas tributárias no longo prazo<sup>45</sup>.

Por fim, Vasconcellos e Garcia<sup>46</sup> pregam que a função estabilizadora do Estado está relacionada com a intervenção na economia voltada para alterar o comportamento dos níveis de preços e emprego. Esta intervenção é feita por meio de instrumentos de política fiscal, monetária, cambial, comercial e de rendas. Nas palavras de Musgrave e Musgrave<sup>47</sup>, seria:

O uso da política orçamentária visando a manutenção de um elevado nível de emprego, um razoável grau de estabilidade do nível de preços, uma taxa apropriada de crescimento econômico, e ainda o alcance de estabilidade na balança de pagamentos.

---

<sup>44</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>45</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, v. 2, 2005. p. 13.

<sup>46</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 277.

<sup>47</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 6.

Viol<sup>48</sup> disserta que a função estabilizadora possui uma finalidade macroeconômica de longo prazo, ajudando a controlar o nível de demanda agregada, compensando os naturais ciclos econômicos e as pressões inflacionárias. No trecho a seguir a autora descreve como se daria esse ajuste via política tributária:

Em ciclos econômicos de forte crescimento, a tributação permite reduzir a demanda agregada aquecida, reduzindo pressões inflacionárias decorrentes do fato da economia estar operando a plena capacidade. Em recessões, a redução da tributação pode favorecer a retomada do investimento e da produção, gerando empregos e renda.

Entretanto, não se pode ignorar, na linha da advertência de Musgrave e Musgrave, que a tarefa é dificultada pela interdependência econômica internacional a partir do comércio e dos fluxos de capital. Inexistindo um mecanismo automático num mundo com taxas fixas de câmbio e movimentos especulativos de capital<sup>49</sup>. Face a essa constatação, os autores recomendam a conciliação dos objetivos domésticos com aqueles ligados ao comércio internacional, de forma a conduzir mais adequadamente a política estabilizadora.

A política monetária e a política fiscal proporcionam impactos diversos na economia no curso da atividade estabilizadora, operando por caminhos díspares, que são melhores descritos na seguinte passagem de Musgrave e Musgrave:

Enquanto a política monetária opera através de mudanças no custo e na disponibilidade do crédito e também através das reações dos detentores de ativos financeiros às mudanças na oferta de moeda, a política fiscal atua ou através dos efeitos provocados pelos impostos e pagamentos de transferência sobre a renda disponível e conseqüentemente sobre os gastos privados, ou então diretamente através das repercussões geradas por mudanças no nível de compras do setor público.<sup>50</sup>

Apesar de Vasconcellos e Garcia mencionarem uma quarta função do setor público, a função de crescimento econômico. Ou seja, a atuação do Estado tanto nos investimentos públicos (fornecimento de bens públicos, infraestrutura básica) como nos incentivos e financiamentos para estimular os investimentos do setor privado, concluem que a função de crescimento não seria diferente da função alocativa do setor público<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, v. 2, 2005. p. 11.

<sup>49</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 12.

<sup>50</sup> Ibidem, p. 13.

<sup>51</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 277.

Feito o delineamento das funções fiscais do Estado, ainda importa abordar os conflitos gerados pelas tentativas de coordenação dessas funções. Tensão, aparentemente inescapável, posto que emergida do esforço de condução do interesse público, que responde, algumas vezes, ao clamor social por mais políticas voltadas aos mais necessitados. Porém, ordinariamente, trata-se de uma acomodação da pressão exercida pelo mercado. Para isso, o Estado assegura, com o monopólio de dizer o direito e do uso da força, a hegemonia da classe burguesa (consolidada, no plano econômico, com a revolução industrial Inglesa, e, no plano político, pela revolução francesa) e estabelece “convencionalmente” o direito do mercado e o legitima.<sup>52</sup> Situação que caminha para um agravamento com a recente aprovação do Projeto de Lei nº 1202/2007, pela Câmara dos Deputados, que regulamenta o lobby e os grupos de pressão com a intenção de conferir transparência a essa atividade, mas que, de fato, potencializa uma prática que deixa, ainda mais, em desvantagem o interesse dos menos favorecidos.<sup>53</sup>

Partindo para a descrição dos conflitos gerados na tentativa de coordenação das funções fiscais do Estado, verificamos que, no plano normativo, à luz das lições de Musgrave e Musgrave, deve-se considerar que, em vez de se trabalhar com agendas orçamentárias executadas separadamente, com previsível conflito, dada a interdependência das três funções fiscais, os autores aventam a possibilidade de se resolver esse sistema por determinação simultânea. Então descrevem como isso seria implantado:

Tendo determinado os três orçamentos por esse método, seria inadequado por motivos administrativos executá-los separadamente. Ao invés disso, será conveniente compensar os impostos da divisão alocativa, os impostos e as transferências da divisão distributiva e os impostos e as transferências da divisão estabilizadora, uns contra os outros, e implementar apenas aqueles impostos e transferências líquidas, que incidiriam sobre cada consumidor. O orçamento consolidado, ou líquido, pode ser encarado como uma combinação dos três orçamentos.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Para uma maior apreensão do arranjo Estatal pelo mercado, recomendamos a leitura do capítulo 4 - A livre concorrência e o mito da neutralidade (tributária) do Estado.

<sup>53</sup> Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/923489-camara-aprova-projeto-que-regulamenta-o-lobby>. Acesso em: 05 dez. 2022.

<sup>54</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 14.

Musgrave e Musgrave destacam que esse sistema foi apresentado para mostrar a possibilidade de coordenação e implementação de objetivos diversos, sem que ocorram maiores conflitos<sup>55</sup>.

Mas uma descrição realista do processo fiscal revela que comumente a obtenção de uma determinada meta implica no abandono de um outro objetivo. Tornando de mais duro ajuste a redução das tensões vividas entre as políticas distributiva, alocativa e estabilizadora. Por exemplo, uma massiva política de distribuição de renda poderia minar o esforço de estabilização dos preços em períodos inflacionários, recomendando uma redução ou restrição do benefício. Sugestão ortodoxa que, na visão de Musgrave e Musgrave, poderia ser melhor equacionada se os ajustes de estabilização fossem executados através de impostos neutros quanto ao aspecto tributário, desde que o nível global de tributação fosse alterado de forma conveniente<sup>56</sup>.

Seja como for, Musgrave e Musgrave aduzem que a existência potencial de conflitos como um padrão permite avaliar o desempenho e a qualidade do sistema fiscal existente<sup>57</sup>.

Vale, por fim, tocar na questão da (des)centralização fiscal no âmbito da realização das funções fiscais ora tratadas. Para Musgrave e Musgrave, tendo em vista considerações normativas, se por um lado as funções distributivas e estabilizadoras podem ser desenvolvidas ao nível federal ou central de governo, a função alocativa necessita de uma rede descentralizada. Os autores apontam que os benefícios provenientes do fornecimento de bens públicos são limitados no espaço e porque as preferências com relação a bens públicos variam de comunidade para comunidade<sup>58</sup>. A realidade, porém, admitem os autores citados, apresenta uma evolução histórica marcada pela deficiência das jurisdições fiscais em cumprir suas tarefas. Onde o extravasamento de custos e/ou benefícios de uma comunidade para a outra gera ineficiências. Havendo, ainda, descompasso da capacidade de fiscal de uma comunidade frente às suas necessidades.

Podemos dizer, de forma sintética, que neste item analisamos as atividades do Estado concentradas em três funções fiscais, a saber, a função alocativa, a função distributiva e a função estabilizadora. Vimos também que cada uma dessas funções busca

---

<sup>55</sup> Ibidem, p. 14.

<sup>56</sup> Ibidem, p. 16.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 16.

<sup>58</sup> Ibidem, p. 16.

atender algumas das muitas demandas sociais que são definidas, diferentemente do que ocorre no sistema de mercado, baseado nos preços, pelo voto dos representantes eleitos periodicamente pelo povo.

Ocorre que é preciso aprofundar tal colocação, sobretudo porque as escolhas político-sociais geram custos para o Estado que reservará parte das receitas previstas no orçamento para atender esta ou aquela finalidade socialmente eleita. Tema do próximo item.

## 1.2 ESCOLHAS POLÍTICO-SOCIAIS: OS DIREITOS TÊM CUSTOS

A constatação de que as escolhas político-sociais geram custos para o Estado serve para revelar a outra faceta do fenômeno tributário para além do caráter arrecadatório, trazendo à tona as implicações de comprometimento do bolo orçamentário a cada decisão de âmbito político. Gerando, o mais das vezes, um efeito dominó no que diz respeito à necessidade de aumento da arrecadação tributária, ou outra fonte de receita, a depender do impacto advindo do gerenciamento público de vontades sociais.

Valcir Gassen<sup>59</sup> chama a atenção para o fato de como o fenômeno tributário no Brasil é tratado de forma unilateral, ilustrando com o impostômetro:

O impostômetro mostra o quanto se pagou de tributos ou quanto se arrecadou de receitas derivadas em um determinado tempo (exercício fiscal), mas não aponta o quanto foi dispendido pelo ente tributante e qual foi a espécie de dispêndio.

Nessa órbita, o autor apresenta a concepção de matriz tributária como uma expressão que pode ofertar algo mais preciso e também abrangente para tratar do fenômeno tributário. Dado que o conceito de matriz tributária busca alcançar tanto os aspectos internos quanto os externos da tributação<sup>60</sup>.

Apointa, ainda, que a matriz tributária resulta das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social<sup>61</sup>.

A nosso ver, Gassen apoia a noção da expressão matriz tributária em elementos históricos, jurídicos e sociais, quais sejam: 1) o processo histórico de cisão entre poder constituído (Estado) e propriedade, 2) a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação e 3) a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação.

No aspecto histórico, é destacado o papel das revoluções industrial inglesa, eminentemente econômica, e a francesa, de feição política, ambas ocorridas no século XVIII. Elas tiveram o condão de pôr em xeque o regime feudal, baseado na propriedade estatal da terra e na relação de suserania e vassalagem, liberando capital e mão-de-obra servil para o novo ciclo de produção concentrado nas fábricas, agora como assalariados.

---

<sup>59</sup> **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação.** 2 ed. [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes, 2016. p. 5.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>61</sup> *Ibidem*, p. 4.

Nas palavras de Gassen<sup>62</sup>, “é nesse contexto que se edifica uma das principais características do Estado tal qual é atualmente concebido: a separação definitiva deste em relação a propriedade”. Por consequência, continua Gassen, “a cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica destes em relação à sociedade”. Assim, “para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção precisa se apropriar da propriedade ‘alheia’”.

Gassen nos lembra que a propriedade como direito só é considerada em um momento após o pagamento de tributos<sup>63</sup>.

Assim, a tributação, antes de ser vista como uma ameaça à liberdade e ao direito de propriedade do cidadão, funciona como um mecanismo que ajuda a moldar o conceito de propriedade privada justamente por oferecer balizamentos para a ação “expropriatória” do Estado. Modernamente, a política se encarrega de elaborar leis que definem o que pode e não pode ser tributado. Trata-se, grosso modo, de uma convenção.

Sobre o aspecto convencional, pertinente a análise de Gassen que para alguns o transcurso do tempo parece alterar o *status* de determinada convenção social para algo como um direito natural, dificultando sobremodo eventual tentativa de mudança, *litteris*:

Com o passar do tempo se esquece que determinado comportamento, determinado direito, determinado entendimento é convencional e passam as convenções a serem vistas não mais como convenções, mas sim como pertencentes ao ser humano desde sempre, pertencentes à própria natureza humana. É um processo de legitimação pelo recurso ao argumento histórico falho de que sempre foi assim e sempre será.<sup>64</sup>

Assim, adverte o multicitado autor que, antes de se avaliar a tributação, é necessário avaliar a estrutura do sistema de direitos da propriedade, pois estes só são possíveis pela existência de um sistema tributário, no caso, de uma matriz tributária que o garanta.<sup>65</sup>

Na mesma linha de Gassen, Liam Murphy e Thomas Nagel também compreendem que a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário. Daí, salientam que o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus

---

<sup>62</sup> **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira:** diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2ª ed. [organizado por] Valcir GASSEN. Belo Horizonte: Arraes, 2016. p. 7.

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 8.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 8.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 9.

efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes<sup>66</sup>.

Esses autores compartilham da noção que qualquer convenção pode chegar a ser universalmente vista como uma espécie de lei da natureza:

Quando estão suficientemente arraigadas, a maioria das convenções adquire a aparência de normas da natureza: seu caráter convencional se torna invisível. É por esse motivo, entre outros, que ele têm tanta força – uma força que não teriam se não fossem a tal ponto interiorizadas pelas pessoas [interiorização psicológica das próprias convenções].<sup>67</sup>

A despeito do cuidado de não consagrar como naturais determinados acordos, avulta a importância de descortinar um pouco o processo político na definição das convenções sociais.

Realmente, Buchanan<sup>68</sup> entende que o processo de votação é fundamentalmente diferente do mercado quando os dois são considerados como processos de tomada de decisão e não como bases para derivar funções de bem-estar social. Para esse autor, o mercado não pertence à categoria de escolha coletiva.

Como dito acima, a determinação orçamentária envolve mais um processo político do que um processo de mercado<sup>69</sup>. Musgrave e Musgrave destacam que no centro das decisões pelas preferências está o cidadão eleitor ou o consumidor individual. Assim, sob a ótica desse beneficiário, como fazer para implementar as preferências a respeito dos serviços públicos e cujo consumo de bens privados se reduz quando os recursos são transferidos para o setor público?

Musgrave e Musgrave ponderam que “as decisões num pequeno grupo podem ser alcançadas através de negociações e barganha”<sup>70</sup>. No entanto, continuam os autores, “tais soluções através do processo de barganha não são praticáveis para unidades políticas que envolvam um grande número de participantes”. Então concluem que “as preferências individuais precisam ser traduzidas em decisões orçamentárias através de um processo político que envolva as preferências de cada um, reveladas através do voto”.

---

<sup>66</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 11.

<sup>67</sup> Ibidem, p. 12.

<sup>68</sup> BUCHANAN, J.: Social Choice, Democracy and Free Markets, **Journal of Political Economy**, 1959, pp. 334-343.

<sup>69</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 85.

<sup>70</sup> Ibidem, p. 85.

Musgrave e Musgrave arrematam sua análise afirmando que as decisões fiscais são tomadas através de referendo direto entre os eleitores individuais, e completam:

Cada eleitor sabe que estará comprometido com a decisão alcançada pelo grupo através de votação. Portanto, ele votará de maneira a deslocar a decisão na direção mais compatível com suas preferências.<sup>71</sup>

Em outro momento, Musgrave e Musgrave expressam a tentativa do eleitor pelo direcionamento das preferências coletivas de tal modo a coincidirem com os seus interesses pessoais como sendo “a maximização do voto”, a saber:

O objetivo do eleitor é maximizar os benefícios líquidos que ele obtém da atividade fiscal, isto é, o excedente dos benefícios que ele obtém dos gastos governamentais em relação aos gastos em que ele incorre em função da tributação.<sup>72</sup>

Ocorre que Musgrave e Musgrave, dadas as imperfeições e dificuldades do processo pelo qual as preferências individuais são transformadas em decisões políticas, creem existir fortes razões para que o resultado final apenas se aproxime dessas preferências e que ocorram distorções consideráveis de um tipo ou de outro. Aquilo que eles chamam de viés político poderá redundar em um sub ou superdimensionamento do setor público. A questão suscitada é saber se o sistema de voto resulta numa provisão inadequada ou excessiva dos bens públicos.<sup>73</sup>

Segundo os autores, a hipótese do subdimensionamento pode ser amparada pelo fato de os bens públicos não serem apoiados por campanhas publicitárias, ao contrário dos bens privados, e pelos benefícios dos mesmos serem mais “remotos”.<sup>74</sup> No que concerne a pressão publicitária, pertinente transcrever o seguinte trecho de Musgrave e Musgrave que explicita o afirmação de J. Kenneth Galbraith no tocante a dianteira da iniciativa privada frente ao consumidor-eleitor:

J. Kenneth Galbraith afirma que o processo político apresenta deficiências quanto ao fornecimento de bens públicos porque o consumidor-eleitor está sujeito a uma intensa pressão publicitária exercida pelos produtores de bens privados e não existe uma pressão paralela no que diz respeito aos bens

---

<sup>71</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 85.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 92.

<sup>73</sup> Ibidem, p. 96.

<sup>74</sup> Ibidem, p. 103.

públicos. Assim, a escolha dos eleitores sofre distorções e se afasta dos seus verdadeiros padrões de preferências.<sup>75</sup>

Por outro lado, o superdimensionamento do orçamento público derivaria, em resumo, da indiferença dos eleitores individualmente quanto a parcela do custo pago pelos outros.<sup>76</sup> Em referendo a esse argumento, Musgrave e Musgrave destacam a colocação de James H. Buchanan e Gordon Tullock:

James H. Buchanan e Gordon Tullock sustentam que o sistema de voto majoritário tende a resultar num excesso de oferta de serviços públicos. Assinalando que os serviços públicos usualmente beneficiam determinados subgrupos enquanto que os custos dos impostos são suportados por todos os membros do grupo.<sup>77</sup>

Musgrave e Musgrave, porém, ressaltam essa colocação ao dizerem que ela não se aplica quando os serviços públicos beneficiam todos os contribuintes nem quando o valor dos impostos é proporcional aos benefícios que o indivíduo obtém da atuação do setor público.<sup>78</sup>

Os chamados impostos invisíveis<sup>79</sup>, segundo Musgrave e Musgrave, também teriam a tendência de favorecer o superdimensionamento dos gastos públicos pois contribuem para a noção de descolamento dos dispêndios com as exações fiscais. Nas palavras dos autores: “Quão menos ‘visíveis’ forem públicos os impostos, tão mais possível que os dispêndios sejam considerados independentes dos gravames fiscais, favorecendo assim o superdimensionamento dos gastos públicos”.<sup>80</sup>

Sem olvidar as dificuldades de elaborar um equilíbrio entre essas considerações dos vieses políticos acima apresentados, os autores acreditam que ao final há uma aproximação significativa dos serviços públicos com os desejos do público:

Entretanto, é bastante provável que o público receba um montante de serviços públicos coerente com seus desejos, e aqueles que julgam esse nível deficiente

<sup>75</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 96.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 103.

<sup>77</sup> *Ibidem*, p. 97.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 97.

<sup>79</sup> Eis a noção de impostos invisíveis fornecida pelos autores: “Assim, um aumento no imposto de renda é sentido de forma mais direta e, portanto, passível de maior oposição do que um aumento em impostos indiretos. Por sua vez, entre esses últimos, os impostos sobre venda no varejo, que são adicionados ao preço final, são mais ‘visíveis’ do que impostos que são adicionados ao custo nos primeiros estágios da produção.” (Musgrave e Musgrave, 1980, p. 97)

<sup>80</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 97.

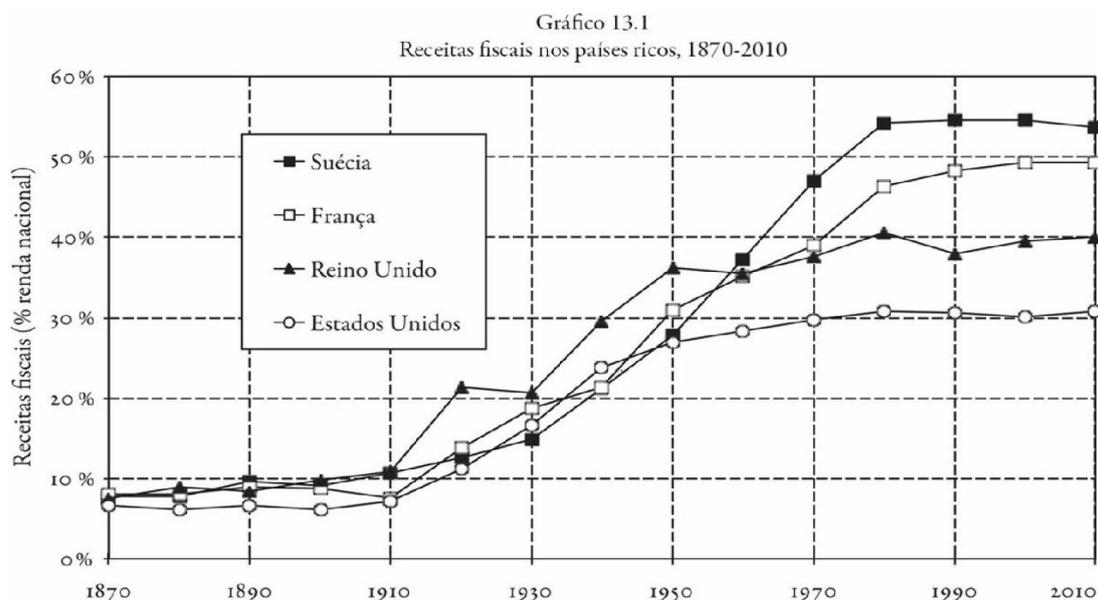
ou excessivo representariam exceções das preferências majoritárias, ao invés de constituírem uma prova de que o processo político seja inadequado para exprimir tais preferências.<sup>81</sup>

A relevância do componente social dos orçamentos, como reflexo das demandas eleitorais da população, lugar comum nos debates públicos atuais, é uma conquista que foi paulatinamente desenvolvida na história fiscal dos países ocidentais no decorrer do século XX, na visão de Thomas Piketty.

Na avaliação de Piketty, o desenvolvimento do Estado fiscal ao longo do último século corresponde, em essência, à constituição de um Estado social.<sup>82</sup>

O autor referido centra sua análise no crescimento ou evolução da importância que o conjunto de impostos e arrecadação passou a ter na renda nacional. Nesse sentido, disserta que “Para medir a evolução do papel do poder público na vida econômica e social, a maneira mais simples consiste em examinar a importância que o conjunto de impostos e arrecadações passou a exercer na renda nacional”.<sup>83</sup>

Assim, ao apresentar um gráfico<sup>84</sup> (abaixo reproduzido) demonstrando a evolução das receitas fiscais nos países ricos, digam-se Estados Unidos, Suécia, França e Inglaterra, de 1870 a 2010, verifica que os impostos representavam menos de 10% da renda nacional em todos os países no século XIX até a Primeira Guerra Mundial. O autor infere, então, que isso sinalizaria reduzidíssimo envolvimento do Estado na vida econômica e social.



<sup>81</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 98.

<sup>82</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 466.

<sup>83</sup> Ibidem, p. 462.

<sup>84</sup> Ibidem, p. 463.

No entanto, nas décadas seguintes ao primeiro conflito global, até meados da década de 1980, continua Piketty em sua análise, observa-se um crescimento considerável da participação dos impostos e das despesas públicas (particularmente das despesas sociais) na renda nacional dos países ricos. Contudo, a partir dos anos 1980 até os anos 2010, o autor constata em todos os países uma estabilização quase completa da participação dos impostos na renda nacional.<sup>85</sup>

O autor arremata com uma afirmação que resume sua análise quanto a evolução da arrecadação de impostos e das despesas públicas no decorrer do século XX:

Assim, todos os países ricos, sem exceção, passaram ao longo do século XX de um equilíbrio em que se destinava menos de um décimo da renda nacional aos impostos e às despesas comuns para um novo equilíbrio no qual se dedicava, no longo prazo, entre um terço e metade da renda nacional.<sup>86</sup>

Piketty indaga para quem serviu a alta histórica das arrecadações obrigatórias. Então responde que essa transformação corresponde à implementação de um “Estado social” ao longo do século XX.<sup>87</sup> Ele desenvolve sua colocação na seguinte passagem:

A alta da participação da arrecadação nas riquezas produzidas permitiu ao poder público cuidar de missões sociais cada vez maiores, representando entre um quarto e um terço da renda nacional dependendo do país. Essas missões podem ser divididas, num primeiro momento, em duas categorias de tamanho comparável. Trata-se, de um lado, das despesas públicas de educação e saúde e, de outro, das rendas de substituição e de transferências.<sup>88</sup>

Com efeito, o crescimento arrecadatório e de dispêndio dos países desenvolvidos é explicado em grande medida pelo fortalecimento e universalização das ações sociais nas áreas de educação, saúde e aposentadoria. Atualmente, porém, é difícil para os Estados produzir um discurso que justifique o crescimento das receitas derivadas, notadamente em um cenário de baixo crescimento econômico. Em vista disso, tem sido defendido uma melhora na organização e funcionamento do setor público, de modo a maximizar o considerável volume de receitas dedicado aos gastos sociais.<sup>89</sup>

Visto uma realidade que retrata a experiência dos países centrais, Piketty questiona se esse perfil de desenvolvimento dos países desenvolvidos poderia ser

---

<sup>85</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 463.

<sup>86</sup> Ibidem, p. 464.

<sup>87</sup> Ibidem, p. 464.

<sup>88</sup> Ibidem, p. 465.

<sup>89</sup> Ibidem, p. 470.

universalizado. Ou, ainda, se tal experiência poderia ser observada nos países pobres e emergentes.

Frente a essas questões, o autor salienta que, enquanto os países da Europa Ocidental estabilizaram seus níveis de arrecadação em torno de 45%-50% da renda nacional, os Estados Unidos e o Japão possuem percentuais que variam entre 30% e 35%. Disso extrai que “diferentes escolhas são possíveis para um mesmo nível de desenvolvimento”<sup>90</sup>.

Não obstante, externa uma preocupação com taxas muito baixas de arrecadação, notadamente em países da África Subsaariana e no Sul da Ásia, “pois o processo de construção de um Estado fiscal e social foi, em todos os países desenvolvidos de hoje, um elemento essencial do processo de modernização e desenvolvimento”<sup>91</sup>.

No Brasil, segundo noticiado<sup>92</sup>, a carga tributária subiu de 31,77% do produto interno bruto (PIB) em 2020 para 33,90% em 2021, patamar mais alto da série histórica iniciada em 2010, movimento impulsionado por uma redução de benefícios fiscais e a retomada de setores da economia, estimou o Tesouro Nacional em relatório.

Parece que o percentual da carga tributária de 2021, na casa de 33%, após uma tendência de queda, voltou a corroborar uma análise já apontada pelo IPEA<sup>93</sup> em 2016 de que “O Brasil possui uma carga tributária equivalente à média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), de 33% do PIB”.

Abaixo colacionamos um quadro da arrecadação tributária nacional, fornecida pela Receita Federal do Brasil<sup>94</sup>, com leve variação dos resultados apresentados pela Secretaria do Tesouro Nacional, em que podemos ter uma visão melhor da composição nacional, regional e local da receita tributária nos anos de 2018, 2019 e 2020:

---

<sup>90</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 478.

<sup>91</sup> Ibidem, p. 478.

<sup>92</sup> Disponível em: <https://exame.com/economia/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021/>. Acesso em: 29 jul. 2022.

<sup>93</sup> Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

<sup>94</sup> Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 29 jul. 2022.

### Principais variações da Carga Tributária (% do PIB)

| Tributo                           | 2018   | 2019   | 2020   | Var. 19-18 (p.p.) | Var. 20-19 (p.p.) |
|-----------------------------------|--------|--------|--------|-------------------|-------------------|
| Total da Receita Tributária       | 32,72% | 32,52% | 31,64% | -0,20             | -0,87             |
| - Tributos do Governo Federal     | 19,98% | 19,71% | 19,03% | -0,27             | -0,69             |
| Orçamento Fiscal                  | 8,04%  | 8,22%  | 7,86%  | 0,19              | -0,36             |
| Orçamento Seguridade Social       | 11,45% | 11,02% | 10,72% | -0,43             | -0,30             |
| Demais                            | 0,49%  | 0,46%  | 0,44%  | -0,03             | -0,02             |
| - Tributos destinação para-fiscal | 2,11%  | 2,09%  | 1,97%  | -0,02             | -0,12             |
| - Tributos do Governo Estadual    | 8,47%  | 8,49%  | 8,53%  | 0,02              | 0,03              |
| - Tributos do Governo Municipal   | 2,15%  | 2,22%  | 2,12%  | 0,07              | -0,10             |

Os macro dados, porém, escondem a persistência de uma desigualdade social que, em grande medida, é alimentada pelo sistema tributário vigente no Brasil, altamente regressivo, conforme sumarizado pelo IPEA na publicação “As distorções de uma carga tributária regressiva” (2015, ano 12, edição 86)<sup>95</sup>.

O texto do IPEA destaca o trabalho desenvolvido por Rodrigo Orair e Sérgio Gobetti que, inspirados no livro *O capital no século XXI*, do economista francês Thomas Piketty, têm se debruçado em análises sobre como a carga tributária incide sobre as famílias brasileiras:

Orair destaca que a arrecadação avançou 10 pontos percentuais do PIB em um curto período, partindo de um patamar próximo a 23%, em 1988, para superar 33%, em 2005. E ressalta: ‘No decênio 2005-2014, a carga passou a oscilar ao redor de 33,4% do PIB, sem evidenciar uma tendência expansiva’.<sup>96</sup>

A publicação do IPEA também destaca alguns ingredientes que reforçam o caráter regressista do sistema tributário brasileiro, gerando a penalização dos mais pobres:

- O excesso de tributação sobre bens e serviços, de 18,8% do PIB, maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB.
- A isenção total de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas, o inverso do que faz a maioria dos países.
- A possibilidade de se deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia relativa aos chamados “juros sobre capital próprio”.<sup>97</sup>

<sup>95</sup> Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

<sup>96</sup> Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

<sup>97</sup> Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

Nas palavras de Rodrigo Orair, “só o custo dessas duas últimas ‘jabuticabas’ alcança R\$ 50 bilhões por ano. ‘Isso contribui para concentrar renda nos extratos superiores, já que o rendimento dessas famílias provém, principalmente, da propriedade do capital’”<sup>98</sup>.

Ainda na mesma publicação do IPEA, Carlos Antonio Luque, titular da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA-USP), afirma que o sistema tributário brasileiro tem violado um princípio básico: o de quem ganha mais, paga mais. Admite, entretanto, que o caminho para a progressividade, esbarra no interesse das unidades federativas, que temem a perda de arrecadação: “O debate entre União, estados e municípios avança pouco pelo receio de perder receita. Nós sabemos onde estamos, sabemos onde queremos chegar, o problema é a travessia”.

De fato, Piketty aduz que no campo puramente teórico existe certo consenso sobre os princípios abstratos da justiça social. Por outro lado, os desacordos emergem quando se tenta conferir substância a esses direitos sociais e a essas desigualdades e ancorá-los em contextos históricos e econômicos específicos. Esse paradoxo leva o autor a crer que essas questões nunca serão resolvidas por princípios abstratos ou fórmulas matemáticas. Só poderão, continua, ser solucionadas por meio de deliberação democrática e do confronto político.<sup>99</sup>

Seja como for, nas palavras de Coase:

(...) ao se escolher entre arranjos sociais, em um contexto no qual decisões individuais são tomadas, nós temos de ter em mente que a mudança no sistema existente, a qual conduzirá ao aperfeiçoamento em algumas decisões, pode muito bem levar à piora em outras. Ao se projetar e escolher entre arranjos sociais, devemos considerar o efeito total.<sup>100</sup>

Coase, em seu famoso artigo “The problem of social cost”, cuida da abordagem e tratamento dos danos sociais advindos de atividades privadas. O autor redimensiona o problema do tratamento tradicional de supressão do empreendimento danoso, passando a sopesar os ganhos que adviriam com a eliminação dos efeitos danosos, com os ganhos experimentados com a continuação dessas atividades. Levado a efeito o teorema de

<sup>98</sup> Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

<sup>99</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 468.

<sup>100</sup> COASE, Ronald H. The problem of social cost. **Journal of law and economics** 3:1-44.

Coase, cria-se o mercado de carbono e, paralelamente, intensificam-se os esforços no desenvolvimento de tecnologia para a redução de gases poluentes.<sup>101</sup>

A despeito da riqueza do artigo mencionado, desejamos aproveitar no momento a ideia, aparentemente consolidada, da repercussão das escolhas sociais nos custos orçamentários, podendo gerar pioras em outras áreas e, por isso, devendo ser consideradas em seu efeito total.

De fato, de acordo com Holmes e Sunstein, os direitos jurídicos têm um “custo de oportunidade”:

(...) quando são impostos, outros bens valiosos (inclusive outros direitos) têm de ser deixados de lado, pois os recursos consumidos na imposição dos direitos são escassos – não são superabundantes. A questão é sempre a seguinte: será que não seria mais sensato dispendir os recursos públicos de outra maneira?<sup>102</sup>

Assim, continuam Holmes e Sunstein, “nenhum direito pode estar absolutamente imune a concessões e derrogações, pois a proteção de direitos, como todas as demais coisas têm um custo, é sempre e inevitavelmente incompleta”<sup>103</sup>.

Holmes e Sunstein advertem que “não devemos conceber os direitos como realidades que flutuem acima do tempo e do espaço ou tenham caráter absoluto”. Afinal, “os direitos lançam suas fundações no mais instável de todos os solos da política: o processo orçamentário anual”.<sup>104</sup>

Em vista dessa constatação, Holmes e Sunstein entendem que todos os direitos são “abertos”, isto é, nunca se chega a um ponto em que estejam completamente protegidos, justamente por causa de seu custo. Logo, todos os direitos têm o caráter de aspirações.<sup>105</sup> Em outros termos:

(...) a escassez é uma razão totalmente legítima para que o governo não consiga proteger os direitos de forma absoluta. Essa percepção evidencia o que há de comum entre os direitos de primeira, segunda e terceira geração. Todos dependem de contribuições coletivas. Todos podem ser vistos como investimentos seletivos de recursos escassos.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 42-43.

<sup>102</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 190.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 105.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 99.

<sup>105</sup> *Ibidem*, pp. 96-97.

<sup>106</sup> *Ibidem*, p. 106.

Assim, “um estudo da situação fiscal dos direitos está longe de ser mero economicismo; pelo contrário, é um empreendimento fundamentalmente político”<sup>107</sup>. Ora, “numa democracia, os gastos coletivos devem ser objeto de uma supervisão coletiva”<sup>108</sup>. Na visão de Holmes e Sunstein, essa afirmação poderia ser desenvolvida nas seguintes questões:

(1) Quanto queremos gastar com cada direito? (2) Qual é o melhor pacote de direitos, dado que os recursos usados para proteger um direito não estarão mais disponíveis para proteger os demais? (3) Quais são os melhores formatos para fornecer a máxima proteção de direitos com o mínimo de custo? (4) Será que os direitos, tal como são atualmente definidos e impostos, redistribuem a riqueza de maneira justificável do ponto de vista público?<sup>109</sup>

De certo, os juízos acerca de a quais direitos se deve garantir proteção, de que forma esta deve ser garantida e de quanta riqueza social deve ser investida na proteção desses direitos devem ser sujeitos a uma crítica pública contínua e a um debate permanente no processo de deliberação democrática.<sup>110</sup>

Vimos neste item que, a eleição de vontades político-sociais, inevitavelmente, compromete o planejamento orçamentário, dada a natural escassez e limitação de recursos. Essa situação impõe, o mais das vezes, um efeito dominó no que diz respeito à necessidade de aumento da arrecadação tributária, ou outra fonte de receita, a depender do impacto advindo do gerenciamento público de vontades sociais.

Nesse contexto, o ponto a ser tratado no item subsequente, será demonstrar a evolução da orientação das escolas econômicas clássica e neoclássica em direção a um nova concepção de desenvolvimento social. No geral, o raciocínio da visão ortodoxa tem presidido as escolhas político-sociais, voltado para o crescimento econômico per se, divorciado do crescimento social. No entanto, a nova concepção de desenvolvimento social está centrada na eliminação das privações das liberdades humanas. Privilegiando aspectos de equidade econômica, social e política, conforme veremos doravante.

---

<sup>107</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 190.

<sup>108</sup> Ibidem, p. 191.

<sup>109</sup> Ibidem, p. 194.

<sup>110</sup> Ibidem, p. 193.

### 1.3 DA ECONOMIA (NEO)CLÁSSICA AO NOVO DESENVOLVIMENTO

Segundo Mary Susan Morgan<sup>111</sup>, na tradição ocidental, a economia sempre teve duas faces conectadas. Adam Smith (escocês) no século 18 (1723-1790) e John Stuart Mill (inglês) no século 19 (1806-1873). Eles podem ser descritos como a ciência da economia política (descreve o funcionamento da economia e revela as leis que a governam) e a arte da governança econômica (usa o conhecimento da ciência econômica na política econômica popular). No século 20 estes dois aspectos têm sido contrastados como economias positiva e normativa.

Morgan afirma que os eventos do século 20 e fortes ideologias econômicas na arena política em interação geraram uma economia tecnocrata ocidental bem diferente em estilo e conteúdo da economia dos séculos anteriores, caracterizada como uma engenharia científica.

Morgan complementa que os profissionais econômicos no século 20 dispunham de uma precisão de representação do mundo econômico com técnicas de investigação quantitativa e análises exatas, estranhas da experiência do século 19, mais limitada quanto a extensão de tais tecnologias. E, portanto, mais restrita a tradição verbal.

Com o uso de ferramentas e disciplinas para medidas e leituras, de modo a incentivar o comportamento ou o controle social dos agentes econômicos, a economia ganhou o rótulo de mais científica das ciências sociais. A matemática, estatística e a modelagem deram à economia a aura da modernidade científica.

Morgan destaca, porém, que a ideologia econômica foi fundamental para o desenvolvimento da economia baseada em ferramentas e para o crescente domínio dos estilos e ideias americanas na economia ocidental na segunda metade do século 20.

Morgan destaca que os eventos do século XX alteraram radicalmente o equilíbrio da responsabilidade econômica entre o Estado e os indivíduos na maioria das economias ocidentais. Nesse sentido, continua a autora, a Grande Depressão teve um efeito profundo tanto na psique dos economistas quanto nas responsabilidades econômicas assumidas pelos governos do mundo ocidental. A passagem seguinte parece expressar a alteração de atitude vivenciada naquele momento:

---

<sup>111</sup> The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper n° 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001.

Na década de 1920, a maioria dos economistas acreditava que os ciclos econômicos eram um fenômeno regular e natural do sistema econômico capitalista. Mas a gravidade da Grande Depressão e sua duração incomum forçou-os a reexaminar suas crenças sobre como a economia agregada funcionava e forçou os governos a se tornarem proativos em assuntos econômicos, com ou sem a bênção de seus assessores econômicos.<sup>112</sup>

Destaca-se a obra de John Maynard Keynes, que conseguiu persuadir governantes que eles podiam preservar suas economias da depressão por ajustar seus próprios gastos. Ou seja, por suas próprias ações, eles poderiam administrar a economia.<sup>113</sup>

As ideias de Keynes foram largamente adotadas depois da guerra. Para ele, numa economia em recessão, não existem forças de autoajustamento, por isso se torna necessária a intervenção do Estado por meio de uma política de gastos públicos. Tal posicionamento teórico significa o fim da crença no *laissez-faire* como regulador dos fluxos real e monetário da economia, e é chamado princípio da demanda efetiva.<sup>114</sup>

No entanto, a capacidade dos governos de gerenciar ou controlar suas economias sofreu um grave colapso na década de 1970. O fracasso foi evidenciado pelo fenômeno da “estagflação”, tanto alta inflação quanto alto desemprego, uma combinação inconcebível dentro da economia keynesiana que percebia um *trade-off* entre os dois.<sup>115</sup>

Morgan conclui que, como resultado da experiência de estagflação, os economistas passaram a entender que os modelos macroeconômicos devem sempre ter micro fundamentos adequados, ou seja, ser consistentes com um conjunto de pressupostos, matematicamente representados, do comportamento dos indivíduos na economia (atração ideológica do individualismo). Assim, a tecnologia dos novos modelos econômicos subscreveu a integração da teoria macroeconômica com a teoria microeconômica neoclássica.<sup>116</sup>

Particularmente na economia americana, a aceleração para a economia baseada em ferramentas e o desenvolvimento de uma economia neoclássica de pleno direito estavam intimamente ligados à guerra ideológica. Foi durante esse período que a

---

<sup>112</sup> Morgan, Mary Susan. The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper nº 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>114</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 28.

<sup>115</sup> Morgan, Mary Susan. The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper nº 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001. p. 24.

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 25.

economia americana se tornou dominante na disciplina ocidental, assim como os Estados Unidos ganharam domínio econômico e político.<sup>117</sup>

No pós-guerra, os valores econômicos ocidentais foram mais claramente definidos em oposição ao Oriente centralmente planejado. O líder do Ocidente “livre”, os Estados Unidos, pregava a teoria dos mercados livres como os mais eficientes.<sup>118</sup>

Em suma, foram os economistas neoclássicos, cujo modo de análise passou a depender mais fortemente da adoção de estatísticas, matemática e tecnologias de modelagem, as mesmas técnicas que se mostraram tão eficazes durante a guerra, que no final da guerra encontraram seus valores econômicos mais estreitamente alinhados com os da sociedade em geral. Nesse contexto, as pressões para se conformar ao recém (re)estabelecido ideal americano de livre mercado e capitalismo individual impulsionaram a adoção da economia neoclássica às custas da abordagem institucionalista anteriormente dominante na profissão de economista na América.<sup>119</sup>

Durante o período pós-guerra, os economistas neoclássicos americanos alegaram que a análise baseada em ferramentas fornecia um manto de neutralidade científica em relação a todas as posições ideológicas.<sup>120</sup> No entanto, as “velhas” preocupações com a justiça econômica e a inseparabilidade entre teoria e evidência foram perdidas, mas o interesse pelos hábitos e instituições econômicas reapareceu em investigações sobre as regras e convenções de comportamento, os arranjos jurídicos e econômicos das unidades econômicas e os processos de aprendizagem e adaptação.<sup>121</sup>

Ao privilegiar a eficiência e a economia ideal, as importantes questões de equidade decorrentes da distribuição original da riqueza na economia real são deixadas de lado. Os valores da economia neoclássica estavam perfeitamente alinhados com a posição americana na guerra ideológica, de modo que nos anos do pós-guerra as virtudes dos indivíduos livres operando em mercados livres, ou “democracia econômica”, passaram a parecer inseparáveis das virtudes da democracia política.<sup>122</sup>

As teses econômicas consagradas no campo político ganharam a roupagem jurídica que lhes garantia ampla difusão e um aspecto de verdade incontestável. Granjeando

---

<sup>117</sup> Morgan, Mary Susan. The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper nº 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001. p. 26.

<sup>118</sup> Ibidem, p. 26.

<sup>119</sup> Ibidem, p. 28.

<sup>120</sup> Ibidem, p. 28.

<sup>121</sup> Ibidem, p. 29.

<sup>122</sup> Ibidem, p. 28.

no formalismo jurídico excessivo sua mais segura base. Tal prática fortaleceu o déficit de distribuição de riqueza e acentuou os males de quem vivia na margem do regime capitalista mesmo em países com experiência mais exitosa.

Entre outras tentativas de superar tal quadro em prol de políticas públicas mais efetivas, Castro<sup>123</sup> menciona os trabalhos dos chamados “legal realists” que obtiveram êxito em seu propósito de quebrar as resistências à mudança, erguidas pelos defensores do formalismo jurídico.

No entanto, continua Castro, aproveitando a abertura trazida pelos “legal realists”, mas, na prática, neutralizando o potencial de conciliar o direito com as aspirações da sociedade como um todo, a partir dos anos 1940, alguns juristas e/ou economistas passaram a propor novas articulações de ideias para reposicionar o direito diante de processos econômicos relevantes. Foram quatro as principais formulações de perspectivas desenvolvidas para esse fim que impulsionaram (e algumas continuam a impulsionar) ‘movimentos’ de juristas e outros intelectuais e profissionais:

Tais perspectivas foram: (i) a do ‘Direito e Economia’ (D&E), que gerou a chamada ‘Análise Econômica do Direito’; (ii) a do ‘Direito e Economia Comportamental’ (D&EC); (iii) a da ‘Teoria das Origens’, também conhecida como perspectiva ‘Direito e Finanças’ (D&F); e (iv) a do ‘Direito e Desenvolvimento’, abrangendo duas fases, sendo a segunda chamada ‘Novo Direito e Desenvolvimento’ (ND&D).<sup>124</sup>

Com alguma variação as formulações engendradas pelas perspectivas “Direito e Economia”, “Direito e Economia Comportamental” e “Direito e Finanças” fortalecem ou utilizam-se de premissas que fortalecem a visão neoclássica da economia. No entanto, o movimento “Direito e Desenvolvimento” forneceu uma análise que se afastava da teoria econômica neoclássica.<sup>125</sup>

Segundo Castro, o movimento “Direito e Economia” subordina a análise jurídica a pressupostos conceituais advindos da teoria econômica neoclássica, em especial os conceitos de “equilíbrio geral” e “competição perfeita”. O esforço era conceber um

---

<sup>123</sup> CASTRO, Marcus Faro de. Perspectivas sobre as relações entre direito e processos econômicos. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luis Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracrv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

<sup>124</sup> Ibidem.

<sup>125</sup> Ibidem.

processo de interação social isento de conflitos ou “fricções”, segundo já formulado por Léon Walras, em finais do século XIX.<sup>126</sup>

Castro destaca a “teoria neoclássica dos preços” e a ideia de “custos de transação” como formulações difundidas pelo movimento Direito e Economia. O autor citado afirma que a chamada “teoria neoclássica dos preços”, que propunha tomar os preços relativos como resultantes das livres preferências dos agentes econômicos, tornou-se um apoio conceitual inerente à abordagem propagada pelo movimento Direito e Economia. Por outro lado, a noção de “custos de transação”, entendida como uma espécie de estorvo à livre operação dos sistemas de preços, deve ser afastada da “máquina” ou sistema social, que se supõe existir sem esse inconveniente.<sup>127</sup>

Outro pressuposto da visão Direito e Economia, segundo Castro, assevera que a busca por preços monetários mediante negociações privadas, e em tese livres, deveria passar a oferecer o modelo para orientar a tomada de decisões por autoridades do Estado, incluindo reguladores e juízes. Nesse passo, a tomada de decisão por autoridades do Estado deveria se processar independentemente de noções jurídicas mais convencionais, a exemplo de que certos direitos devem ser reconhecidos a determinadas pessoas, por força da ordem jurídica vigente. As noções de justiça passam a ser substituídas pela ideia de “eficiência” como sendo o esforço de isentar ou diminuir de “fricções” do funcionamento do sistema de preços.<sup>128</sup>

Nessa órbita, natural a aplicação do “teorema de Coase” que propugna que “[As] regras jurídicas não teriam influência sobre o uso de recursos [econômicos] em um mundo onde os custos de transação fossem zero”. Igualmente, aduz Castro, que o cálculo de custo benefício (de natureza microeconômica), que compara abstratamente opções de decisão normativa à luz do critério de eficiência acima aludido, seria um expediente também incorporado ao padrão da Análise Econômica do Direito.<sup>129</sup>

Na análise do movimento “Direito e Economia Comportamental”, a passagem seguinte resume o foco adotado por essa perspectiva, cuja ênfase não deixa de fortalecer o movimento Direito e Economia, vejamos:

---

<sup>126</sup> CASTRO, Marcus Faro de. Perspectivas sobre as relações entre direito e processos econômicos. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracrv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

<sup>127</sup> Ibidem.

<sup>128</sup> Ibidem.

<sup>129</sup> Ibidem.

Com adaptações de conceitos derivados da Economia Comportamental e também propondo um conjunto de ideias e prescrições que desaguavam numa doutrina chamada “paternalismo libertário” (Thaler & Sunstein, 2003), o movimento D&EC tem avançado no sentido de procurar assimilar o direito a práticas de elaboração e oferecimento de incentivos psicológicos (Thaler & Sunstein, 2008) a indivíduos, inerentemente considerados como limitados, do ponto de vista psicológico, em sua capacidade de calcular e decidir “racionalmente” o que fazer diante de inúmeras situações. E a finalidade dos incentivos psicológicos – que podem ser sub-repticiamente embutidos na estrutura de políticas públicas e mesmo no direito – é influenciar os comportamentos dos indivíduos para alinhá-los com o que supostamente exige uma economia de mercado “eficiente”, livre de desvios ou “fricções”, precisamente no sentido já explicitado acima, a que aderiu o movimento D&E desde o seu início. Sob esse aspecto, as ideias defendidas pelo movimento D&EC formam o equivalente de discussões econômicas, absorvidas por diversos juristas (ver, por ex., Viegas & Macedo, 2010), que se preocupam em corrigir as “falhas de mercado”, para manter em bom funcionamento o próprio “mercado”, abstratamente concebido.<sup>130</sup>

Por sua vez, o movimento “Direito e Finanças” pode ser assim resumido:

Em resumo, o movimento D&F manteve a visão neoclássica do mundo social que já tinha sido característica do movimento D&E, mas foi além: não apenas introduziu, nas discussões sobre as relações entre direito e economia, argumentos de natureza comparativista e macrossocial, que não estavam presentes na literatura do movimento D&E, mas também ofereceu justificativas novas para as chamadas “reformas pró-mercado”, típicas da globalização apoiada pelas instituições financeiras multilaterais. Não obstante, devido a visíveis vulnerabilidades conceituais e metodológicas – por exemplo, a adoção de generalizações que extrapolam níveis de descrição institucional, ou ainda o fato de os estudos ignorarem o papel das guerras na determinação da eficiência econômica das instituições – os trabalhos e as tese dos autores do movimento D&F têm sido severamente criticados.<sup>131</sup>

Noutro turno, conforme dito acima, o movimento “Direito e Desenvolvimento” forneceu uma visão que dissentia da teoria econômica neoclássica.

Castro aduz que o movimento “Direito e Desenvolvimento” fez um contraponto a corrente Direito e Economia, alinhando-se às ideias da teoria econômica do desenvolvimento. Em linhas gerais, a teoria econômica do desenvolvimento rejeita concepções de desenvolvimento linear, destaca o papel salutar de flexibilidades institucionais e funções múltiplas desempenhadas por instituições, valoriza o papel das

<sup>130</sup> CASTRO, Marcus Faro de. Perspectivas sobre as relações entre direito e processos econômicos. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracriv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

<sup>131</sup> Ibidem.

parcerias entre agentes públicos e privados, dá ênfase ao aprendizado e à experimentação no âmbito das reformas de políticas públicas.<sup>132</sup>

Castro, no entanto, entende que a dimensão propriamente jurídica da teoria econômica do desenvolvimento, em torno da qual orbita o movimento Direito e Desenvolvimento, permaneceu pouco estruturada, tornando difícil a realização do propósito, herdado dos legal realists, de aproximar o direito das aspirações da sociedade como um todo. Isto porque a tendência da literatura produzida na linha Direito e Desenvolvimento essencialmente não é discutir os objetivos de políticas (de um modo geral, as análises não indagam se as políticas públicas examinadas são justas ou injustas), mas verificar a adequação dos meios a objetivos dados.<sup>133</sup>

Afinal, Ferreira observa que a compreensão de desenvolvimento sofreu alterações ao longo da história: “Ao longo do processo, não só a noção de desenvolvimento mudou, como mudaram também os meios considerados apropriados para atingi-lo”<sup>134</sup>.

No século XIX, o direito internacional fundou-se em um contexto no qual se valorizavam distinções entre povos civilizados e não civilizados, que coincidiam com colonizadores e colonizados:

A Europa, neste contexto, era apontada como o lugar onde se originava a “comunidade de nações civilizadas” e, portanto, a própria normatividade para as relações internacionais. A colonização era a ferramenta para levar o comércio e o direito, dois instrumentos de progresso, ao restante do mundo.<sup>135</sup>

No período entre guerras, continua Ferreira, surge uma segunda distinção em termos de povos “avançados” e “retrógados” que, após a segunda guerra, foram substituídos por desenvolvimento e subdesenvolvidos. Ferreira informa que esse conjunto de termos foi extraído a partir do discurso de Harry Truman, de 1949, em que o presidente norte-americano reafirmou o compromisso dos Estados Unidos com a ONU, lançou as bases do Plano Marshall, da Otan, e da assistência ao desenvolvimento. O desenvolvimento passou a ser visto como algo que poderia ser ocasionado a um país a

---

<sup>132</sup> CASTRO, Marcus Faro de. Perspectivas sobre as relações entre direito e processos econômicos. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracriv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

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

<sup>134</sup> FERREIRA, Hugo Luís Pena. O Direito e os diferentes momentos da cooperação econômica internacional e do desenvolvimento. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracriv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

<sup>135</sup> *Ibidem*.

partir da intervenção externa, ou seja, da assistência oficial ao desenvolvimento (AOD).<sup>136</sup>

Ferreira esclarece que:

O novo termo passou a nivelar as identidades dos países segundo o desempenho econômico, marginalizando hierarquizações precedentes baseadas em distinções culturais ou raciais. O núcleo da medição deste desempenho era o crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB) per capita (Rist, 2002). Países com alto PNB per capita passaram a ser considerados desenvolvidos; do contrário, subdesenvolvidos. A noção de desenvolvimento como crescimento econômico contava ainda com indicadores auxiliares, como o grau de industrialização e a produtividade do trabalho.<sup>137</sup>

Esta concepção de desenvolvimento, alerta Ferreira, surge vinculada a eficiência econômica, mais do que a considerações distributivas ou de equidade, ou seja, de fruição equânime do bem-estar econômico. Em outros termos, o aspecto “econômico” foi divorciado do “social” na construção do conceito.<sup>138</sup>

A definição de desenvolvimento como crescimento econômico alcançou o status de consenso global, tendo feito parte do senso comum econômico até que passasse a ser questionada por contribuições como a de Amartya Sen.<sup>139</sup>

Ferreira pontua que a contribuição de Amartya Sen, de “desenvolvimento como liberdade”, é permeada por preocupações que se voltam à fruição de direitos. Vejamos:

Liberdades ou direitos políticos, econômicos e sociais estão na base de sua concepção de desenvolvimento, além de exigências de “transparência” nos assuntos de Estado e de “segurança protetora”, que dialoga com as instituições de seguridade social. [...]. O desenvolvimento poderia então ser identificado como um processo de eliminação das privações às liberdades humanas (2000, p. 53). A proposta de Sen inclui a preocupação constante com a existência do ambiente democrático e de respeito aos direitos humanos. Trata-se de uma concepção de desenvolvimento que privilegia aspectos de equidade econômica, social e política.<sup>140</sup>

Ferreira sublinha que as ideias de Amartya Sen tiveram influência sobre articulações intelectuais de caráter interdisciplinar a respeito de direito e economia. Neste

---

<sup>136</sup> FERREIRA, Hugo Luís Pena. O Direito e os diferentes momentos da cooperação econômica internacional e do desenvolvimento. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracrv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

<sup>137</sup> Ibidem.

<sup>138</sup> Ibidem.

<sup>139</sup> Ibidem.

<sup>140</sup> Ibidem.

sentido, aspectos de sua preocupação com o desenvolvimento em termos de direitos fazem-se perceber na linhagem do Novo Direito e Desenvolvimento.<sup>141</sup>

A nosso ver, tal perspectiva mostra-se mais consentânea com as carências sociais que ainda persistem no nosso país, fornecendo uma visão mais ampliada do tratamento econômico do mercado que possa atender, em maior grau, os anseios de inclusão e liberdade democrática.

Ocorre que a implantação das visões de vanguarda da política econômico-social, como as ora apresentadas, tem sido frustradas pelos (des)arranjos do sistema tributário, conforme passaremos a ver no segundo capítulo da dissertação. O capítulo 2 da pesquisa será uma tentativa de apreensão e dimensionamento de alguns problemas gerados pela guerra fiscal do ICMS, a partir da livre concorrência apregoada no texto constitucional.

---

<sup>141</sup> FERREIRA, Hugo Luís Pena. O Direito e os diferentes momentos da cooperação econômica internacional e do desenvolvimento. In: CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracriv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

## 2 A LIVRE COMPETIÇÃO E OS (DES)ARRANJOS TRIBUTÁRIOS

### 2.1 A LIVRE CONCORRÊNCIA E O MITO DA NEUTRALIDADE ESTATAL

De posse das premissas teóricas estabelecidas pelo primeiro capítulo do trabalho, seguimos em busca do propósito de os efeitos provocados pela guerra fiscal do ICMS no equilíbrio do mercado. Para tanto, iniciamos esse capítulo por uma análise mais aprofundada da livre concorrência para, em seguida, avaliar a consistência, ou não, da premissa de neutralidade econômica do Estado.

Eros Grau assevera que o princípio da livre concorrência é corolário do princípio da livre iniciativa. Em verdade, o princípio da livre iniciativa, em sua dupla face, pode ser entendido como liberdade de comércio e indústria e também liberdade de concorrência. Nesse passo, Grau oferece o seguinte quadro que explora os sentidos contidos na expressão princípio da livre iniciativa:

- a) liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico):
  - a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado - liberdade pública;
  - a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei - liberdade pública;
- b) liberdade de concorrência:
  - b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal - liberdade privada;
  - b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência - liberdade privada;
  - b.3) neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes - liberdade pública.<sup>142</sup>

O doutrinador aponta que a livre iniciativa é expressão da liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho.<sup>143</sup> Ensina, ainda, que a livre iniciativa é um modo de expressão do trabalho, do trabalho livre, a saber: “É que a livre iniciativa é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho, do trabalho livre – como observa Miguel Reale Júnior – em uma sociedade livre e justa”.<sup>144</sup>

Ocorre que uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, embora parta de uma suposta igualdade jurídico-formal, gerará empresas desiguais, processando-se tal

<sup>142</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. pp. 188.

<sup>143</sup> *Ibidem*, pp. 190-192.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 190.

descompasso por meio da livre concorrência, vista como o jogo desimpedido das forças de mercado na disputa de clientela.<sup>145</sup>

O texto constitucional não ignora a realidade do fenômeno do poder econômico empregado na relação de forças desenvolvida pelos agentes econômicos. Determinando, no entanto, o enfrentamento do abuso do poder econômico que visa minar uma leitura mais acertada da livre concorrência. Nesse sentido, a posição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, mencionada por Eros Grau, parece mais consentânea a visão atual de mercado:

Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base da formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela do consumidor, na medida em que competitividade induz a uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.<sup>146</sup>

Não obstante, a ideia de livre concorrência é quase sempre permeada por uma noção da mão invisível de Adam Smith, destituída de cuidados morais e éticos, que depõe contra o conjunto daquilo que aparentemente pregava o “pai” da economia moderna. No trecho abaixo, podemos perceber que o comportamento ético era requisito para uma atuação livre dos agentes econômicos:

Assim, portanto, se removidos todos os sistemas de favorecimento ou de restrição, o óbvio e simples sistema de liberdade natural se estabelece por si mesmo. Cada homem, **enquanto não infringir as leis da justiça**, é deixado perfeitamente livre para perseguir seu próprio interesse a seu próprio modo, e a trazer tanto seu trabalho quanto seu capital para concorrer com os de qualquer outra pessoa ou categoria de pessoas.<sup>147</sup> (negritamos)

A economia clássica, desenvolvida a partir da obra de Smith, *A Riqueza das Nações* (1776), afastando-se do teor político, enfatizaria o auto-interesse e a mão invisível como discursos para a redução das ações do Estado em cenário de economias industriais

<sup>145</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004p. 193.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 194.

<sup>147</sup> SMITH, Adam. **A mão invisível**. 1ª ed. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Letras, 2013. p. 120.

mais consolidadas, a exemplo da economia Britânica do século XIX.<sup>148</sup> Nas palavras de Polanyi: “*O credo liberal só assumiu seu fervor evangélico em resposta às necessidades de uma economia de mercado plenamente desenvolvida*”<sup>149</sup>.

Polanyi nos informa que foi somente nos 1820 que o liberalismo econômico passou a representar os três dogmas clássicos - mercado de trabalho, padrão-ouro e livre comércio:

Seria inteiramente a-histórico antecipar a política do *laissez-faire* para a época em que essa palavra-chave foi usada pela primeira vez na França, em meados do século XVIII, como ocorre com frequência. Pode-se dizer com segurança que o liberalismo econômico não era mais que uma tendência espasmódica até duas gerações mais tarde. Foi somente nos anos 1820 que ele passou a representar os três dogmas clássicos: o trabalho deveria encontrar seu preço no mercado, a criação do dinheiro deveria sujeitar-se a um mecanismo automático, os bens deveriam ser livres para fluir de país a país, sem empecilhos ou privilégios. Em resumo, um mercado de trabalho, o padrão-ouro e o livre comércio.<sup>150</sup>

Polanyi arremata dizendo que “*Não foi senão nos anos 1830 que o liberalismo econômico explodiu como uma cruzada apaixonante, e o laissez-faire se tornou um credo militante*”<sup>151</sup>.

Frazão adverte, porém, que “a compreensão da liberdade de iniciativa pela ótica exclusiva do *laissez-faire*, além de ser indevida simplificação, representa um considerável distanciamento tanto da sua base moral jusnaturalista como das primeiras lições econômicas traçadas por Adam Smith”.<sup>152</sup> Nesse sentido, Frazão destaca que, embora fosse considerado um representante da burguesia em ascensão, Smith propunha a intervenção do Estado na economia, para além da segurança dos negócios, voltada à realização de obras e instituições públicas.<sup>153</sup> A autora enumera, ainda, que Smith possuía interesse na equidade salarial, restrições legais à usura e condenava o empresário perdulário.

<sup>148</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire**: resgatando a base ética do liberalismo. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>149</sup> POLANYI, Karl. **A grande transformação**: as origens de nossa época. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000. p. 166.

<sup>150</sup> Ibidem. p. 166.

<sup>151</sup> Ibidem. p. 168.

<sup>152</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire**: resgatando a base ética do liberalismo. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>153</sup> Ibidem.

Por força desse apanhado, Frazão pondera que a obra Riqueza das Nações não representou uma ruptura de Smith na crença dos valores morais que deveriam ser considerados no campo social, mas apenas uma compreensão de que o atendimento do interesse individual levaria necessariamente à implementação do interesse social por força da harmonização universal.<sup>154</sup> O trecho abaixo resume bem o entendimento de Frazão a respeito da posição de Adam Smith no tocante a consideração de pressupostos éticos e morais no arranjo político-econômico que pregava, vejamos:

A Riqueza das Nações não representou, portanto, uma ruptura das preocupações de Smith com as questões morais ou uma mudança de pensamento em relação ao que havia sido exposto na sua anterior obra A Teoria dos Sentimentos Morais. O famoso trecho de A Riqueza das Nações, em que Smith mostra que os homens, na busca do interesse individual, são orientados ao bem geral por uma ‘mão invisível’, revela, antes de tudo, a utilização do argumento da harmonia universal para justificar os investimentos da indústria doméstica e não na estrangeira.

O grande problema é que a teoria de Smith foi posteriormente apropriada e difundida pelos economistas sob o prisma exclusivo do auto interesse, em total desconsideração aos seus demais pressupostos éticos e morais. [...]

Smith não desconsiderava o aspecto ético e moral da livre iniciativa nem a problemática questão da compatibilização entre o interesse individual e o social. Apenas achava, em razão da sua visão de mundo, que o atendimento do primeiro levaria necessariamente à implementação do segundo, em face da harmonia universal em que realmente acreditava.<sup>155</sup>

Frazão entende que a crença de Smith na ordem econômica espontânea era compreensível diante do mercado de então, formado por pequenos empresários que concorriam entre si: “*Não havendo grandes desigualdades nos pontos de partida, as regras do mercado realmente pareciam ser suficientes para propiciar um equilíbrio entre os diversos interesses das partes que nele atuavam*”<sup>156</sup>.

Ocorre, como também ressaltado acima, a teoria de Smith foi apropriada e difundida pelos economistas sob o prisma exclusivo do auto interesse, em total desconsideração aos seus pressupostos éticos e morais.

---

<sup>154</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire**: resgatando a base ética do liberalismo. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>155</sup> Ibidem.

<sup>156</sup> Ibidem.

A utilização de formulações matemáticas na economia fortaleceu o distanciamento dos valores éticos e morais, enfraquecendo a preocupação com áreas que deveriam também ser pressupostos da política econômica.<sup>157</sup>

Morgan utiliza a mudança da explicação clássica de competição “livre” para a neoclássica idealizada de concorrência “perfeita” para exemplificar que a introdução da matemática alterou, não só a forma de teorizar e definir os conceitos, mas também questões consideradas importantes para o estudo da economia e a forma como eram formuladas. Veja-se:

A introdução da matemática não só mudou a forma de teorizar e definir os conceitos, mas alterou as questões consideradas relevantes para o estudo e a forma como eram formuladas. Por exemplo, a explicação clássica e verbalmente descritiva mais antiga da competição ‘livre’ significava um estado no qual as empresas eram livres para entrar e sair do mercado e competir ativamente dentro dele. As investigações do início do século XX sobre a natureza da competição dentro da estrutura neoclássica desenvolveram o conceito matematicamente descrito de “concorrência perfeita”, uma situação abstrata na qual não havia competição ativa entre empresas. No lugar da famosa descrição da mão invisível de Adam Smith de como a ordem surgiu no mundo econômico real, um pequeno grupo liderado pelos economistas franceses e americanos Gerard Debreu (1921-) e Kenneth J. Arrow (1921-) trabalhou nas questões matemáticas de existência e estabilidade da economia walrasiana de ‘equilíbrio geral’, uma especulação de torre de marfim em uma economia altamente idealizada, complexa e formalmente abstrata.<sup>158</sup>

Frazão afirma que a proposta neoclássica era a de maximizar riquezas a partir de uma visão completamente abstrata dos agentes econômicos envolvidos. Por esse motivo, continua a autora, a análise econômica neoclássica está assentada muitas vezes em equações matemáticas nas quais os agentes são analiticamente igualados.<sup>159</sup>

Frazão conclui que a base do liberalismo econômico que se formou não vinha, pois, da ética jusnaturalista e nem do direito, mas sim das leis supostamente naturais da economia. Assim, ninguém, nem mesmo o Estado, poderia intervir eficazmente sobre as leis econômicas “naturais”.<sup>160</sup>

---

<sup>157</sup> MORGAN, Mary Susan. The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper n° 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001.

<sup>158</sup> *Ibidem*, pp. 13-14.

<sup>159</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire**: resgatando a base ética do liberalismo. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>160</sup> *Ibidem*.

É esse o panorama da teoria econômica que predominou no paradigma do Estado liberal e que é hegemônica até hoje.<sup>161</sup>

No entanto, diferentemente do que se prega, o *laissez-faire* propriamente dito jamais existiu. Em verdade, uma intensa atividade de regulação jurídica estatal foi a responsável pelo estabelecimento, para a estruturação e sucesso do capitalismo, e não movimentos espontâneos do mercado.<sup>162</sup>

Max Weber apontou a racionalidade formal do direito, consistente em sua calculabilidade e previsibilidade substantiva, como fator de desenvolvimento do capitalismo moderno europeu.<sup>163</sup> A respeito, Weber dissertou:

Naturalmente, cabe sobretudo aos interessados burgueses exigir um direito inequívoco, claro, livre de arbítrio administrativo irracional e de perturbações irracionais por parte de privilégios concretos: direito que, antes de mais nada, garanta de forma segura o caráter juridicamente obrigatório de contratos e que, em virtude de todas estas qualidades, funcione de modo calculável.<sup>164</sup>

Trubek destaca o entendimento de Weber de que o capitalismo “não teria continuidade se o controle de seus recursos não fosse resguardado pela coação jurídica estatal; se seus direitos formalmente ‘jurídicos’ não forem resguardados pela ameaça do uso da força”.<sup>165</sup>

Para tanto, seria necessário o fortalecimento de outra fonte de poder que garantisse uma ordem jurídica autônoma para a burguesia, pois esta entendia que os centros de poder teocráticos e patriarcais não permitiriam o desenvolvimento das normas substanciais de autonomia econômica contidas na ideia de liberdade de contrato.<sup>166</sup> Nas palavras de Trubek:

Pelo menos algumas áreas da vida social teriam de ser isentas dos laços de parentesco, religião e outros focos de autoridade tradicional, e, ao mesmo tempo, impermeáveis às ações arbitrárias do estado. Isto requeria que o estado, como organização jurídica, fosse fortalecido para que tomasse o lugar de outras

<sup>161</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire: resgatando a base ética do liberalismo.** Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>162</sup> *Ibidem*.

<sup>163</sup> TRUBEK, David M.. **Max Weber sobre o direito e ascensão do capitalismo.** Revista Direito GV. v.3. n. 1. Jan-jun/2007. p. 168.

<sup>164</sup> WEBER, Max. **Economia e Sociedade.** Vol. 2. Brasília: Editora UnB, 2009. p. 123.

<sup>165</sup> TRUBEK, David M.. **Max Weber sobre o direito e ascensão do capitalismo.** Revista Direito GV. v.3. n. 1. Jan-jun/2007. p. 168.

<sup>166</sup> *Ibidem*, p. 172.

fontes de controle social e, ao mesmo tempo, que fosse limitado, para que não invadisse as áreas de ação econômica. O estado seria responsável por fornecer tal ordem formal, ou estrutura simplificada, na qual os agentes econômicos livres poderiam operar.<sup>167</sup>

Sob a perspectiva da instituição de um estado que atendesse os seus interesses, a burguesia engendrou esforços para que a política traduzisse a sua vontade por meio de leis que concretizasse a sua liberdade de iniciativa e competição.

Ripert desvela o mito de que a liberdade, pura e simples, seria o único requisito necessário ao desenvolvimento do capitalismo, mostrando a função exercida pelo legislador para conferir a feição que hoje possui:

O capitalismo jacta-se de dizer que nada pede, que simplesmente lhe basta a liberdade; apraz-se em repetir: deixai fazer; nada poderia fazer se o legislador não lhe tivesse dado ou permitido lançar mão dos meios próprios à concentração e à exploração dos capitais. O direito comum não lhe bastava. Criou o seu próprio direito.<sup>168</sup>

No entanto, trata-se de uma construção contínua, e nunca acabada, em busca de regras jurídicas próprias que assegurem o melhor funcionamento da empresa capitalista.<sup>169</sup> Não somente para fins de maximização do lucro, mas também com o propósito de massificação e predominância da lógica de acumulação de riqueza sob a perspectiva liberal.

Ripert nos conta que o poderio do capitalismo moderno não ficou circunscrito ao campo da organização empresarial, econômica, mas avançou para a perspectiva política lastreado no poderio do dinheiro que só paulatinamente foi sendo contraposto pela expansão do sufrágio.<sup>170</sup>

Nesse meio tempo, esse poderio, a ilusão da riqueza, foi exercendo uma ação contínua sobre a opinião pública e tornando a luta de um grupo como sendo a luta de todos, conforme sintetiza essa passagem:

Ora, é bem difícil distinguir os graus dos pequenos; a causa dos grandes financistas é a mesma dos pequenos acionistas; a causa da grande empresa é a mesma que a do pequeno retalhista. Estaria aí o traço de gênio do capitalismo,

<sup>167</sup> TRUBEK, David M.. **Max Weber sobre o direito e ascensão do capitalismo**. Revista Direito GV. v.3. n. 1. Jan-jun/2007. p. 172.

<sup>168</sup> RIPERT, Georges. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Campinas: Red Livros, 2002. p. 31.

<sup>169</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>170</sup> Ibidem, p. 33.

se houvesse sido previsto: atrair a si todos os que possuíssem qualquer coisa.  
171

De maneira ainda mais lapidar, a passagem seguinte descreve o espírito que animava o regime capitalista e que conquistou todas as classes da população:

Acrescento por fim que qualquer regime cria um estado de espírito, um clima e que o regime capitalista tem o seu. É a procura do lucro ilimitado pelo hábil manejo dos capitais. Quando tal espírito ganha todas as classes da população, ele sustenta o regime que o criou.<sup>172</sup>

Ripert dá a entender que, por força da difusão social desse espírito de acumulação, o capitalismo passou a ser favorecido por uma profusão legislativa que alavancou seus interesses, permitindo às sociedades por ações, por exemplo, angariar financiamento para estabelecer a grande indústria e desenvolver o comércio. Do ponto de vista da teoria econômica: “O capitalismo forja suas armas, embevecido nas leituras de Adam Smith e de J-B. Say”.<sup>173</sup>

Ocorre que, segundo Ripert, o capitalismo só começará a ser confrontado de modo mais significativo com o fortalecimento do regime democrático e a paulatina expansão do sufrágio, de maneira a opor a força do número à força do dinheiro.<sup>174</sup>

Nas palavras de Ripert, “O que se produziu foi a intervenção nas relações econômicas da potência política que não se propõe mais como antigamente a favorecer o capitalismo, mas o considera já com desconfiança, esperando combatê-lo como inimigo”.  
175

Mas para derrubar a economia capitalista, seria preciso mudar a ordem jurídica.<sup>176</sup> Essas intervenções legislativas perturbam profundamente a economia capitalista.<sup>177</sup>

Ora, se com a expansão do sufrágio os mais numerosos têm direito de fazer a lei, é de esperar que eles a façam em seu favor e contra a minoria.<sup>178</sup> Sob um regime

---

<sup>171</sup> RIPERT, Georges. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Campinas: Red Livros, 2002. p. 34.

<sup>172</sup> Ibidem, p. 34.

<sup>173</sup> Ibidem, p. 39.

<sup>174</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>175</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>176</sup> Ibidem, p. 55.

<sup>177</sup> Ibidem, p. 58.

<sup>178</sup> Ibidem, p. 58.

democrático, a proteção vai naturalmente para aqueles que são, ao mesmo tempo, os mais fracos e os mais numerosos.<sup>179</sup>

As empresas capitalistas são contadas entre as potências atingidas pelas medidas democráticas, destacando-se duas: uma regulação maior da atividade comercial e aquilo que Ripert rotulou de uma “*legislação fiscal ferozmente democrática*”. Marcada pela progressividade dos impostos e a elevação da carga tributária.<sup>180</sup>

A neutralidade tributária do Estado, sob a ótica liberal, é colocada em xeque, pois a Função do Estado passa a ir além da proteção da liberdade e da propriedade. Contrariando a visão de Richard Epstein, citado por Murphy e Nagel, conforme abaixo:

O ideal de neutralidade tributária determina simplesmente que o sistema tributário deve, na medida do possível, preservar as prioridades relativas que os indivíduos atribuem às diversas atividades. A função do Estado é proteger a liberdade e a propriedade, e não ajudar um grupo ou outro a distorcer os usos que os indivíduos dão a seus talentos naturais (Epstein 1987, 55).<sup>181</sup>

De fato, as mazelas decorrentes do desequilíbrio entre o capital e o trabalho obrigaram a intervenção do Estado para suprir as lacunas deixadas pelo mercado liberal. Essa atuação ocorre, em especial, por meio das funções de alocação, distribuição e estabilização. Em consequência, nas palavras de Falcão, “O surgimento do Etat Gendarme passou a exigir, em decorrência exatamente da evolução da vida social, os meios necessários à sua manutenção”.<sup>182</sup>

Embora entenda ultrapassada a abordagem doutrinária e ideológica do tributo para a economia e política pós-moderna<sup>183</sup>, Falcão aborda em seu artigo as visões liberal e

<sup>179</sup> RIPERT, Georges. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Campinas: Red Livros, 2002. p. 59.

<sup>180</sup> Ibidem, p. 60.

<sup>181</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 139.

<sup>182</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1ª ed. Marília-SP: Artes & Ciências, 2009, v. 01, p. 137-156.

<sup>183</sup> Falcão entende que “O rico debate ideológico e doutrinário acerca do tributo foi abandonado em proveito de uma abordagem pragmática e condizente com o Estado do século XXI. A apropriação do Estado social pelas classes dominantes e as necessidades de inserção internacional dos sistemas tributários resultaram em uma nova visão do binômio equidade-eficiência. Com isso, passou-se a discutir, a partir dos anos noventa do final do século passado, a criação de uma terceira via destinada a aglutinar os esforços do Estado e da sociedade civil tendente à busca de uma política de consenso acerca do financiamento estatal. Entretanto, não seria possível definir ainda um modelo tributário resultante da pós-modernidade. (...) O conjunto de valores que forma o universo da pós-modernidade não gerou os elementos necessários a uma maior compreensão do fenômeno, sendo ainda difícil de mensurar a sua repercussão sobre o sistema tributário.”

social-democrata que predominaram na tentativa de justificar a forma de tributação na modernidade ocidental. Segundo Falcão, “as clivagens entre o liberalismo clássico e o Estado intervencionista deram origem a diferentes visões dos tributos como mecanismos da atuação estatal”.

Os liberais entendiam que o ônus fiscal era suportado em razão da segurança e dos serviços prestados pelo Estado. A redução da liberdade e o sacrifício patrimonial em prol do Estado era justificável pelo bem distribuído a cada indivíduo. Sendo que cada pessoa suportaria uma carga tributária em função da utilidade que obtivesse dos bens públicos consumidos (princípio da equivalência).<sup>184</sup>

Os socialistas, por outro lado, viam os tributos como um mecanismo de solidariedade social. Essa noção foi responsável por aperfeiçoar o princípio da capacidade contributiva dos indivíduos e a instituição da progressividade do imposto. Desse modo, arremata Falcão, estavam lançadas as bases doutrinárias da tributação.<sup>185</sup>

Não obstante a percepção de Falcão sobre a superação das discussões de bases ideológicas para a justificação da tributação, em atenção a uma perspectiva que melhor explique o fenômeno na pós-modernidade, percebe-se ainda presente na política uma discussão que alterna a visão liberal e a social-democrata. Ou seja, sempre permeada de valores que moldam o direito positivo.

Alinhados a essa conclusão, Murphy e Nagel asseveram que um mercado natural ou ideal não existe. Relembrem que para florescer a economia capitalista precisa da imposição do direito em uma variedade de campos, inclusive “um regime de legislação antitruste para promover a competição e um controle sobre as taxas de juros e a oferta de dinheiro para estimular ou retardar o crescimento econômico e controlar a inflação”.<sup>186</sup>

Murphy e Nagel concluem que “a ideia de um mercado politicamente neutro que pode servir de base para o princípio da tributação como um sacrifício não passa de uma fantasia”.<sup>187</sup>

---

<sup>184</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1ª ed. Marília-SP: Artes & Ciências, 2009, v. 01, p. 137-156.

<sup>185</sup> Ibidem.

<sup>186</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 47.

<sup>187</sup> Ibidem, p. 48.

Murphy e Nagel entendem que a política tributária está contaminada pelo “libertarismo vulgar”. “Uma versão confusa ou disfarçada do verdadeiro libertarismo”.<sup>188</sup>

De forma geral, o Estado é limitado pelos direitos individuais, sendo os mais conhecidos a liberdade de expressão, a liberdade de religião, liberdade de associação, privacidade e proteção da pessoa contra a violência física. “Elementos básicos de qualquer teoria liberal”. Ocorre que alguns pregam que uma forma de liberdade econômica, muito maior do que a hoje conferida, deveria ser incluída na categoria das proteções. “Se assim for, a interferência do governo nessa liberdade através da tributação estará sob suspeita e precisará de uma justificativa excepcionalmente forte”.<sup>189</sup>

Sob a ótica libertária extremada, a “única justificativa para essa interferência seria a proteção desses direitos individuais e de outros direitos tão importantes quanto esses”. “Não se admitiria tributação alguma para promover o bem-estar geral ou assegurar a justiça distributiva e a igualdade de oportunidades”.<sup>190</sup>

Para Murphy e Nagel, “um libertarismo ‘vulgar’ e irrefletido parece determinar tacitamente uma boa parte da literatura tradicional sobre política tributária”.<sup>191</sup>

Marcio Seabra de Godoi faz uma crítica acerba sobre o que ele chama de “libertarismo fiscal”, segundo o qual “o tributo foi no passado, e continua sendo no presente, apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes”. Daí, “o pagamento do tributo faz com que um recurso que tinha determinada utilidade para o contribuinte, para o mercado e para a economia nacional perca automaticamente essa utilidade, e a partir de então se transforme num simples combustível a ser queimado nas engrenagens burocráticas da máquina do Estado”.<sup>192</sup>

Godoi identifica, semelhante a Murphy e Nagel, que o pensamento libertarista vulgar permeia as publicações sociais e acadêmicas<sup>193</sup>, conforme explicitado no trecho a

---

<sup>188</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 49.

<sup>189</sup> Ibidem, p. 86.

<sup>190</sup> Ibidem, p. 86-87.

<sup>191</sup> Ibidem, p. 87.

<sup>192</sup> GODOI, Marcio Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 5, n. 5, 2017.

<sup>193</sup> Em decisões judiciais também se identifica uma inclinação para o pensamento libertarista, a exemplo do seguinte trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no RE 714139, não obstante o mérito da redução das alíquotas do ICMS sobre a comunicação e a energia elétrica: “Atua-se em âmbito essencial, assegurando direitos e garantias do contribuinte e preservando a moldura desenhada pelo constituinte de 1988. É hora de perceber que não há espaço para a sanha arrecadatória dos entes federados no que se sobreponha aos limites previstos no ditame maior”.

seguir: “Daí se repetir - em editoriais, em monografias, em dissertações, em teses - o mantra da sanha arrecadatória ou da voracidade estatal, como se os tributos fossem recursos que se volatilizassem no interior do próprio Estado.”<sup>194</sup>

Consciente desse obstáculo, Godoi se propõe a contribuir para eliminar do inconsciente coletivo (dos operadores do direito) a mensagem subliminar do libertarismo de que o tributo é uma subtração tolerável de direitos legítimos do cidadão. “Numa operação que, pela sua própria natureza, converteria um recurso produtivo/útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingressasse no sorvedouro da máquina estatal)”.<sup>195</sup>

Assim, Godoi recorda que, embora no passado tenha se tentado justificar a distribuição dos ônus e bônus das receitas e despesas públicas com base na ideia de contraprestação estatal (princípio da equivalência), hoje ganhou prevalência a ideia de solidariedade social para fundamentar o dever de contribuir (princípio da capacidade contributiva), enfraquecendo discursos com viés liberal clássico:

No passado, já se procurou justificar a distribuição dos ônus e bônus das receitas e despesas públicas com base nos argumentos da contraprestação estatal, do benefício ou do sacrifício econômico igual ou proporcional, sempre com base nas premissas do comportamento racional, utilitário e maximizador do *homo economicus*. Mas nas ordens constitucionais europeias atuais, que influenciaram de modo marcante os constituintes brasileiros de 1987/1988, especialmente a Espanha e Portugal, é a ideia-força da solidariedade social que fundamenta o dever de contribuir e as finanças públicas transformadoras, visto que o pleno desenvolvimento dos talentos e possibilidades humanas de cada indivíduo não se pode conseguir de modo isolado e egoísta, mas somente mediante a colaboração altruísta de todos. Por isso não é de se estranhar que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária tenha sido o primeiro dos objetivos fundamentais da República erigidos na Constituição de 1988 (art. 3º, I).<sup>196</sup>

Para Godoi, é perceptível na Constituição de 1988 a presença de muitas características do “Estado Social Fiscal”, a exemplo dos direitos sociais básicos (art. 6º) e o compromisso de erradicação da pobreza e redução das desigualdades (art. 3º), que configurariam a passagem de “simples garantidor da vigência formal das liberdades

<sup>194</sup> GODOI, Marcio Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 5, n. 5, 2017.

<sup>195</sup> Ibidem.

<sup>196</sup> Ibidem.

individuais negativas” para “intervir na ordem econômica e social, visando a conformar entre seus cidadãos uma maior igualdade no plano fático”.<sup>197</sup>

Esse quadro deve condicionar a atividade financeira do Estado, afastando a postura libertarista que, na visão de Godoi, não percebeu o que Adam Smith intuiu, ainda no século XVIII, que o imposto é o responsável por garantir os meios para a incolumidade da renda e do patrimônio que remanesceram com o contribuinte.<sup>198</sup>

Neste item, a nossa preocupação foi apresentar uma concepção de livre concorrência que, ao fim, desmistificasse a ideia de pretensa neutralidade tributária do Estado. Pelo contrário, constatamos que uma intensa atividade legislativa foi a responsável por estruturar e definir o êxito do capitalismo, e não movimentos espontâneos do mercado. Essa revelação é sombreada pelo discurso libertarista que se esforçar por manter a concepção de formação natural da economia, com a pregação de apropriação de bens (renda e propriedade) pré-tributária.

A forma Federativa de Estado e suas peculiaridades no caso brasileiro, a ser vista no item seguinte, é uma das demonstrações da inconsistência da tese libertarista ao apresentar o modo pelo qual foi sendo construída o modelo atual de regulação do ICMS sobre a circulação do comércio e a prestação de determinados serviços. Diretamente designado pela concepção política fiscal centralista, prevalecente no país.

---

<sup>197</sup> GODOI, Marcio Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 5, n. 5, 2017.

<sup>198</sup> *Ibidem*.

## 2.2 FEDERALISMO “BRASILEIRO” E ICMS

Neste item, o trabalho exporá uma breve concepção moderna de Estado para, em seguida, estudar a experiência Norte Americana de um Estado Federal. Só, então, caminharemos pela vivência do Federalismo brasileiro, a partir da República, recordando panoramicamente os precursores do ICMS.

Nesse intuito, iniciamos por Thomas Hobbes que figura entre os teóricos da política clássica que conceberam uma origem e forma moderna de Estado. Na sua visão, a multidão, na esperança de defender-se de invasões estrangeiras e de resguardar-se de injúrias mútuas, uniram-se numa só pessoa que passa a chamar-se Estado (Civitas). “Essa é a geração do grande Leviatã, ou, antes (para usarmos termos mais reverentes), daquele deus mortal a quem devemos, abaixo do Deus imortal, nossa paz e defesa”.<sup>199</sup>

Hobbes define da seguinte maneira a essência do Estado, sendo o titular dessa organização chamado de soberano:

(...) uma pessoa instituída, pelos atos de uma grande multidão, mediante pactos recíprocos uns com os outros, como autora, de modo a poder usar a força e os meios de todos, da maneira que achar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comum.

O titular dessa pessoa chama-se soberano, e dizemos que possui poder soberano. Todos os demais são súditos.<sup>200</sup>

Embora Simone Goyard-Fabre entenda que a filosofia de Hobbes não acabe a mutação jurídico-política do Estado moderno, ela “marca de fato o surgimento de um direito político que é concebido de maneira nova por um Poder unitário tão poderoso que parece ser o ‘moderno minotauro’”.<sup>201</sup>

Para Goyard-Fabre, a obra de Hobbes pode ser tida como uma obra de ciência, na qual quis elaborar uma teoria explicativa e especulativa da política. Nesse intuito, a autora declara que “Hobbes atribui ao indivíduo o estatuto epistemológico do que é principal”.<sup>202</sup>

E o indivíduo é, acima de tudo, potência (potentia), no que é declarado igual a qualquer outro em seus fins, bem como nos meios de que dispõe para atingi-

<sup>199</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. 2 ed. São Paulo: Martin Claret, 2012. p. 140.

<sup>200</sup> Ibidem, p. 140.

<sup>201</sup> GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. pp. 27-28.

<sup>202</sup> Ibidem, p. 30.

los. Por conseguinte, a coexistência natural dos indivíduos é comparável à dos lobos: *homo homini lupus*; não pode ser mais do que uma relação de forças. Sua concorrência universal é “a guerra de todos contra todos”.<sup>203</sup>

De maneira inovadora, Hobbes “detecta na ‘natureza humana’ a fonte em que nascem todas as estruturas de direito da política”. “Longe das metafísicas naturalistas”, “ele extrai da natureza humana”, “todos os elementos cujas articulações ‘compositivas’ contribuirão para o artificialismo construtor dos conceitos jurídico-políticos modernos”.<sup>204</sup>

No entanto, apesar da tão destacada contribuição de Hobbes para o avanço do pensamento político moderno, somente no final do século XVIII a razão, de modo mais desembaraçado da tradição, será vista como “indispensável à edificação e à organização estrutural e funcional da sociedade política”.<sup>205</sup> Nas palavras de Goyard-Fabre:

A essência da modernidade só pertencerá de maneira decisiva à problemática do direito político no final do século XVIII, quando a filosofia do Iluminismo, desteologizada, buscar a ideia do Poder e a exigência organizacional do espaço público a *parte hominis* somente nas capacidades arquetônicas da razão.<sup>206</sup>

De fato, a teoria política gestada nessa quadra da história ocidental forneceu substrato para a formação e fundação do Estado Norte-Americano, como sendo a mais proeminente experiência político-jurídica do final do século XVIII.<sup>207</sup>

Na busca por uma fórmula que atendesse suas necessidades de proteção e organização, a confederação das ex-colônias britânicas evoluíram para o regime federalista, destituindo-se de sua soberania e instituindo a União como entidade que atendesse aos seus interesses comuns.<sup>208</sup>

Bonavides aduz que os Estados Unidos foram o palco da primeira comoção constitucional que abalou o Ocidente. Ali, continua o emérito doutrinador, a burguesia

---

<sup>203</sup> GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. pp. 30-31.

<sup>204</sup> Ibidem, pp. 31-32.

<sup>205</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>206</sup> Ibidem, p. 34.

<sup>207</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 799.

<sup>208</sup> Ibidem, p. 799.

consagrou os princípios cardeais de organização do Estado moderno: o federalismo, a separação dos poderes e os direitos naturais da pessoa humana.<sup>209</sup>

O dogma federativo se alimenta nos conceitos de segurança invocados para a liberdade individual. Os ideais congregados nessa fórmula política tinham o propósito de abater o Estado, “desconjuntar o Leviatã monstruoso do absolutismo, reprovar o poder”. “Aparece então o indivíduo como sujeito da ordem política, o Estado como objeto”.<sup>210</sup>

Na linha do que propugna Charles A. Beard em “*An Economic Interpretation of the Constitution of the United States*”, onde identificou os interesses econômicos dos membros da convenção constitucional norte-americana<sup>211</sup>, Bonavides afirma que, quando o federalismo surge nos Estados Unidos, “faz parte do plano da sociedade burguesa manietar o Estado”. Dessa forma, o Estado estaria sendo confundido com o despotismo monárquico, embora este tivesse sido servil a consolidação da economia capitalista, a exemplo do dirigismo mercantilista.<sup>212</sup>

Assim, conclui Bonavides, a Burguesia passou do intervencionismo, do período mercantilista, ao antiintervencionismo feroz do século XIX, com repercussão ainda na ideologia do nosso tempo, de cunho ocidental.<sup>213</sup>

Por ocasião da proclamação da República, o Brasil adotou o federalismo norte-americano, tendo na figura de Rui Barbosa um discípulo fiel da escola estadunidense.

De fato, o sistema federativo foi decretado pela “ditadura” de 15 de novembro de 1889, cujo Governo Provisório no Decreto nº 1 estabeleceu que as ex-províncias do Império passariam a ser reunidas pelo laço de federação, constituindo os Estados Unidos do Brasil.<sup>214</sup>

Sobre esse episódio da nossa história, Caio Prado Júnior descreve a velocidade que se deu a mudança de regime, dividindo um estado unitário em parcelas políticas de elevado poder:

Do Império unitário o Brasil passou bruscamente com a República para uma federação largamente descentralizada que entregou às antigas províncias,

<sup>209</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 211.

<sup>210</sup> *Ibidem*, p. 211-212.

<sup>211</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Bear e a interpretação econômica da Carta dos EUA. **Revista eletrônica Conjur**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jun-24/embargos-culturais-beard-interpretacao-economica-carta-eua>. Acesso em: 10 out. 2022.

<sup>212</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 211.

<sup>213</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>214</sup> BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1989. p. 211.

agora Estados, uma considerável autonomia administrativa, financeira e até política.<sup>215</sup>

O regime federal ditado em 1889 foi confirmado na Constituição de 1891. Sendo, porém, fonte de ardorosos debates das alas unionistas e federalistas. A polêmica centrava-se nas competências que deveriam pertencer à União e aos estados. A corrente unionista, liderada por Rui Barbosa, pregava um federalismo mais centrípeto, “com o poder central provido dos meios indispensáveis a gerir sem problemas a comunhão federativa”. Os federalistas radicais, por outro lado, conduzidos por Júlio de Castilhos, eram “refratários a um alargamento da esfera de competência da União”.<sup>216</sup>

Nesse embate Constituinte, a proposta unionista sagrou-se vitoriosa, levando, porém, o país a uma constante instabilidade institucional nos anos que se seguiram por falhar em romper com os vícios sociais do passado. Fato que reforça a lição de Bonavides: “ninguém decreta a supressão da história e da realidade, com lápis e papel, ao abrigo macio das antecâmaras do poder.”<sup>217</sup>

Bonavides denomina de “federalismo verbal” o regime vivenciado na Carta Constitucional de 1891, com a igualdade dos entes federados apenas textual. O célebre autor esclarece que: “A prática se apresentava diferente, uma vez que a desigualdade política, concentrando com toda a força o poder de pressão dos Estados mais fortes, desequilibrava na realidade a balança do pacto federativo”.<sup>218</sup>

Rui Barbosa, nos idos de 1920, em tom crítico ao resultado prático de sua proposta, reconhece que as autonomias (dos Estados) haviam sido transformadas em oligarquias. Bonavides compartilha da mesma visão: “O princípio federativo tornou-se na verdade a lei do mais forte, a lei dos clãs”.<sup>219</sup>

Uma explicação para essa desagregação é vista no fortalecimento dos agrupamentos políticos regionais. Pois, à medida que a atividade econômica se deslocava definitivamente para a cultura do café, e o desenvolvimento econômico se regionalizava, os centros regionalizados adquiriam força e organização política crescente. Destacando-

---

<sup>215</sup> PRADO JÚNIOR, Caio. **História Econômica do Brasil**. São Paulo: Círculo do livro, 1982. p. 239.

<sup>216</sup> BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1989. p. 226-227.

<sup>217</sup> *Ibidem*, p. 249.

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 256.

<sup>219</sup> *Ibidem*, p. 254.

se a oligarquia cafeeira do eixo São Paulo - Minas Gerais que ditaram a alternância de poder na presidência da República no primeiro quarto do século XX.<sup>220</sup>

Afinal, dando eco formal aos fatos, a nossa primeira experiência federativa foi “sepultada” pela reforma constitucional de 1926, de viés nitidamente centralizador com o reforço ao presidencialismo. Para Bonavides, o princípio federativo tornou-se mera retórica.<sup>221</sup>

Pode-se dizer que a tônica federalista brasileira do primeiro período republicano, de maior concentração de poder no órgão central, permaneceu, desde então, com maior ou menor limitação, como traço da organização político-administrativa brasileira. Somente sendo conferido ares de maior autonomia aos Estados com a ordem constitucional de 1988.

Para Bonavides, embora o federalismo brasileiro tenha se afastado do ideal teórico clássico norte-americano, pode-se falar em princípio federal “sempre que duas ordens governamentais coexistem em planos distintos, animadas e vitalizadas por princípios de estreita coordenação, com independência na promoção de fins específicos”. O autor critica o apego a concepção clássica que estaria aferrada a obsessiva discriminação de competências, pois entende que a essência das entidades federativas estaria na “dualidade vertical de ordenamentos e sua coordenação sob a égide da Constituição - preservando cada esfera a natureza própria que lhe pertence”.<sup>222</sup>

Com efeito, nas palavras de Bonavides, “(...) a História não se detém numa doutrina vitoriosa. Realidades outras podem alojar novas condições de equilíbrio social, desfazendo assim a rigidez dos esquemas jurídicos”.<sup>223</sup>

Esse arranjo pode ser visto na costura político-institucional que redundou na formulação do atual imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, de feição econômica e regulação nacional, mas cuja competência constitucional é atribuída aos Estados.

Ao analisar a Constituição de 1891 sob a perspectiva tributária, com a estrutura federativa por ela implantada, Balthazar aponta que a Carta firmou a competência da

---

<sup>220</sup> BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1989. p. 253.

<sup>221</sup> *Ibidem*, p. 255.

<sup>222</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 208.

<sup>223</sup> *Ibidem*, p. 208.

União e dos Estados por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Entretanto, o autor salienta que dois problemas sérios foram criados: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estados, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias.<sup>224</sup>

Nesse início da história republicana brasileira, foi permitido aos Estados “decretar impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção” (Art. 9º).<sup>225</sup> Brandão Júnior observa que o imposto de exportação era a principal fonte de arrecadação estadual. Contudo, o entendimento que considerava toda e qualquer mercadoria saída dos Estados como exportação, quer se destinasse a país estrangeiro, quer houvesse de ser remetida a qualquer ponto do território nacional, era fonte de intensos conflitos entre os Estados.<sup>226</sup>

Embora o imposto de exportação continuasse com os Estados com o advento da Constituição de 1934 foi limitado até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais (art. 8º, I, “f”), de modo a frear os percentuais de cobrança desse imposto que superavam esse percentual e, paulatinamente, reduzi-los ao teto. Aliado a essa medida, o texto constitucional transferiu para os Estados o imposto federal sobre vendas mercantis e consignações (art. 8º, I, “e”), reforçando a arrecadação tributária dos Estados, haja vista a redução do imposto de exportação.<sup>227</sup>

Mal entrara em vigor a ordem constitucional de 1934 e uma nova frente de conflitos é instaurada com a discussão da competência para arrecadar o imposto sobre vendas e consignações em uma operação interestadual: se do Estado do estabelecimento produtor ou do Estado do consumidor.<sup>228</sup> Com notória similaridade com o quadro de tensões atuais a respeito da correta distribuição das competências tributárias interestaduais.

No contexto da Constituição de 1937, que manteve o imposto sobre vendas e consignações sob a competência dos Estados, as disputas permaneceram, levando a União a editar o Decreto-Lei n. 915/1938, definindo que o imposto seria devido ao Estado onde

---

<sup>224</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 11.

<sup>225</sup> CONSTITUIÇÃO DE 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 11 out. 2022.

<sup>226</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 96-97.

<sup>227</sup> Ibidem, p. 97.

<sup>228</sup> Ibidem, p. 99.

foi praticada a operação. Medida, posteriormente, referendada pelo Supremo Tribunal Federal que assentou, ante o pedido de inconstitucionalidade da norma, sua regularidade sob o pálio da Constituição de 1937 ou na vigência da Constituição de 1946, que manteve o referido imposto sob a responsabilidade dos Estados.<sup>229</sup>

Não obstante outras medidas no plano federal, os conflitos continuaram a ser uma pecha das operações tributárias interestaduais, dando azo ao rótulo de “guerra”, situação que foi alvo de mais uma tentativa de resolução através da Emenda à Constituição nº 18/1965 que promoveu a substituição do imposto sobre vendas e consignação pelo imposto sobre a circulação de mercadorias - ICM.<sup>230</sup>

Brandão Júnior descreve assim a dimensão da reforma constituinte de 1965 com a instituição do ICM:

Com esta reforma foi inaugurado um novo sistema tributário na vigência da Constituição de 1946, na qual aos Estados foi atribuída a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, com uma alíquota uniforme em todo o território nacional e uma alíquota teto estabelecida pelo Senado Federal nas operações interestaduais, abatendo-se, com o imposto devido, o imposto cobrado nas operações anteriores, ocorridas no mesmo ou em outro Estado da Federação.<sup>231</sup>

A reforma constitucional de 1965 buscou “neutralizar a distorção econômica provocada pela acumulação de incidências” e “acomodar os interesses fiscais dos Estados-membros no delicado setor do comércio interestadual”.<sup>232</sup> Quanto ao primeiro aspecto, Brandão Júnior informa que houve a consolidação de “impostos de naturezas econômicas idênticas em única figura tributária para eliminar a discriminação por denominação jurídica e discriminar à União Federal impostos que tenham seus efeitos econômicos em âmbito nacional”. Esse esforço resultou na criação do Imposto sobre Produtos Industrializados para a União e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias para os Estados, em substituição ao imposto de vendas e consignações.<sup>233</sup>

---

<sup>229</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 100.

<sup>230</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>231</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>232</sup> *Ibidem*, p. 102.

<sup>233</sup> *Ibidem*, pp. 105-106.

Em relação a essa solução, Brandão Júnior antecipa que “não eliminou a sobreposição econômica de incidência tributárias, mantendo-se a distinção apenas pelo *nomem iuris* do tributo apresentando a mesma solução formal antes já instaurada para afastar a bitributação”.<sup>234</sup>

Quanto ao aspecto das relações interestaduais, o ICM apresentou a novidade de ser não-cumulativo com o propósito de eliminar a incidência em cascata do Imposto sobre Vendas e Consignações. Essa técnica permitiria que os Estados envolvidos na operação interestadual partilhassem da arrecadação do imposto “mediante a fixação de uma alíquota específica para as operações interestaduais”, “de sorte a equilibrar o montante do imposto do Estado produtor (...) com o percebido pelo Estado consumidor (...), sem maior ônus para o contribuinte”.<sup>235</sup>

Para além do texto constitucional, a reforma de 1965 elevou ao posto de protagonista do sistema tributário nacional as leis complementares, fórmula não expressamente prevista na Carta de 1946, mas que agora figura de forma decisiva na regulamentação dos tributos, sendo de modo destacado quanto ao ICMS. Em paralelo, também foram ampliadas as atribuições das Resoluções do Senado. Esse movimento ditou a concentração da regulamentação nacional do ICM que persiste no que toca ao ICMS.<sup>236</sup>

Ricardo Varsano entende que “um problema básico do federalismo fiscal consiste na busca de um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de garantir um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, de outro, a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais”. Nesse contexto, ele aponta que “a tendência é claramente para a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária”.<sup>237</sup>

Para Varsano, os mentores da reforma de 1964/67, que conferiram ao país um novo código tributário e rearranjaram a sistemática tributária do imposto sobre vendas formulando o ICM:

---

<sup>234</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 106.

<sup>235</sup> Ibidem, p. 106-107.

<sup>236</sup> Ibidem, pp. 106-107.

<sup>237</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. p. 23.

(...) tinham plena consciência de que estavam reduzindo o grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, porém julgavam que os benefícios da maior coordenação e da racionalidade econômica do novo sistema compensavam a perda de autonomia.<sup>238</sup>

Varsano, porém, toma o cuidado de salientar que não pode ser atribuída aos reformadores a responsabilidade pela maior centralização de poder político ocorrida posteriormente com a ditadura militar. Pois, “a reforma teve o cuidado de alocar ao Legislativo, e não ao Executivo, o poder para modificar disposições que afetasse estados e municípios”.<sup>239</sup>

O que se viu, após a reestruturação tributária forjada pela reforma constitucional de 1965 quanto ao ICM, foi a manutenção da feição desse imposto pela Constituição de 1967 e a Emenda n. 1/1969, sofrendo alteração significativa apenas com a Constituição de 1988. Esta agregou, em sua base de incidência, os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, justificando a alteração de sua denominação para Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação - ICMS.

O texto constitucional de 1988, e as emendas posteriores, formataram um sistema jurídico para o ICMS que, em tese, evitaria a “Guerra Fiscal” por reservar ao âmbito da legislação nacional, ou da deliberação de todos os Estados, eventuais reduções da carga tributária ou a implementação de obrigações transvertida de vantagem competitiva. Nesse sentido, pode-se citar a disposição que veda que as alíquotas internas sejam inferiores às alíquotas interestaduais, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g" (Art. 155, § 2º, VI). Essa medida busca evitar que os Estados se utilizem da redução indiscriminada de alíquotas do ICMS como mecanismo de atração de empresas.

Brandão Júnior conclui que “qualquer alíquota interna definida pela legislação de cada Estado-membro que for inferior à alíquota interestadual será considerada incentivo fiscal, requerendo deliberação entre Estados para sua fixação”.<sup>240</sup> Dessa forma, “os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos

---

<sup>238</sup> VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Rio de Janeiro: IPEA, 1996. p. 25.

<sup>239</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>240</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”.** Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 414.

desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum”.<sup>241</sup>

Dado o caráter nacional do ICMS, a concessão de incentivos fiscais, sem a autorização unânime dos Estados e do Distrito Federal, pode gerar desequilíbrio na competitividade que não se circunscreve ao território do ente federado incentivador. Para Ives Gandra, reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais se trata de um elemento constitucional fundamental que requer a aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal, sob pena de ofensa à livre concorrência (Art. 170, IV, CF/88).<sup>242</sup> Para o autor citado, a deliberação unânime, prevista na Lei Complementar nº 24/1975, é princípio fundamental destinado a preservar a Federação e, assim, cláusula pétrea.<sup>243</sup>

Neste item, o estudo partiu da concepção moderna de Estado, gestada por teóricos como Hobbes, para fortalecer a ideia de que a coletividade político-social é a responsável pelo desenvolvimento racional das formas de poder, como exemplifica a experiência Federal Norte Americana.

Copiando o modelo estadunidense, o Brasil vivenciou seus próprios conflitos federativos resultantes de uma política mais ou menos centralista no tocante a manutenção das receitas estaduais na figura do imposto sobre o comércio. Malgrado tentativas anteriores, apenas com a Constituição de 1988, a disputa interestadual por receitas e investimentos parece caminhar para o fortalecimento da reserva de convênio como um mecanismo que evite contornos para a concessão unilateral de benefícios ou incentivos fiscais. Questão que será aprofundada no próximo item ao analisarmos a estrutura jurídica dos incentivos fiscais do ICMS.

---

<sup>241</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.) **Direito Tributário - Estudos Em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 281.

<sup>242</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal. **Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 6-7.

<sup>243</sup> *Ibidem*, pp. 13-17.

### 2.3 A ESTRUTURA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS

Conforme vimos no item 2.2, o ICMS está sujeito a um regramento nacional que baliza os passos dos entes estaduais quanto a instituição e eventual desoneração do referido tributo. A intenção do legislador foi diminuir ao máximo as tensões históricas decorrentes da sua utilização como mecanismo de política econômica para a atração de investimentos privados.

Ocorre que, no âmbito da chamada “Guerra Fiscal”, são concedidos incentivos de natureza diversificada pelos Estados e o Distrito Federal, sem fundamento em Convênios entre as unidades federadas, na forma prevista na Lei Complementar n. 24/1975, conforme nos informa José Eduardo Soares de Melo. Quais sejam:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infraestrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: facilidade no processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.<sup>244</sup>

Brandão Júnior adota a definição de Ana Maria Ferraz Augusto para quem “Incentivos fiscais são, antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos”. A autora continua, “O sistema de incentivos corresponde a um processo pelo qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas”.<sup>245</sup>

A noção de incentivos fiscais é esmiuçada por Henry Tilbery, também citado por Brandão Júnior, ao dissertar que “incentivos fiscais é um conceito da Ciência das

<sup>244</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 344.

<sup>245</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 182.

Finanças que engloba uma variedade de institutos definidos pelo Direito Tributário, tais como isenção, alíquota reduzida, bonificação, dedução acelerada da depreciação de bens de capital, crédito do imposto e, inclusive, a instituição de uma tributação mais onerosa para atividades de menor interesse para a economia nacional”.<sup>246</sup>

Seja como for, qualquer uma dessas modalidades tem o condão de desequilibrar o mercado concorrencial por influenciar na formação de preços, conforme detalhadamente demonstrado no voto da Consulta CADE nº 38/99, que é referenciado no item 2.4 seguinte.

Antes, porém, importa analisar as amarras legislativas que o ordenamento jurídico provê para, em tese, evitar a conflagração de tensões entre os Estados no que diz respeito à utilização de incentivos fiscais como subterfúgios às políticas econômicas de promoção do desenvolvimento.

O ordenamento jurídico nacional provê um procedimento especial para a concessão de incentivos fiscais nas mais diversas formas, conforme descreve o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.

De acordo com essa disposição constitucional, para a concessão de qualquer dessas espécies de benefícios ou incentivos fiscais, deve-se conjugar a edição de lei específica do ente federado interessado com a observância do previsto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, que reserva à lei complementar o papel de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. O Legislador Constituinte desincumbiu-se dessa tarefa ao recepcionar a Lei Complementar n. 24/75 por meio do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias.

Esse diploma complementar prevê no artigo 1º que “As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos

---

<sup>246</sup> BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”**. Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 182.

termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. A Lei Complementar n. 24/75 prevê ainda a sua aplicação nos casos de:

I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar n. 24/75 contempla uma ampla gama de benefícios e incentivos fiscais do ICMS que só poderão ser concedidos mediante convênio aprovado, à unanimidade, pelos Secretários de Fazenda estaduais no âmbito do Confaz (Artigo 2º, § 2º). A propósito, na arguição de descumprimento de preceito fundamental n. 198, o Supremo Tribunal Federal julgou, em 2020, o § 2º do artigo 2º, bem como o artigo 4º, da Lei Complementar n. 24/75, como tendo sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988, no que preveem a exigência de deliberação unânime dos representantes dos Estados e do Distrito Federal na reunião do CONFAZ para a celebração de convênio concessivo de benefício fiscal e a posterior ratificação dos entes federados.

A Ministra Carmen Lúcia, como Relatora da ADPF n. 198, recordou em seu voto que a norma da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição de 1988 assemelha-se ao que havia sido disposto no § 6º do artigo 23 da Emenda Constitucional n. 1, de 17.10.1969, segundo o qual as isenções do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, substituído pelo atual ICMS, seriam “concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”. Daí a edição da Lei Complementar n. 24, em 7.1.1975, impondo a formalização de convênios para a concessão de benefícios fiscais do ICM, a depender “sempre de decisão unânime dos Estados representados” (§ 2º do art. 2º) os quais, uma vez celebrados, deveriam ser ratificados, por decreto, pelos Poderes Executivos dos respectivos entes signatários (art. 4º).

A Ministra também destaca, como fundamento do seu voto, uma passagem do voto do Ministro Relator Dias Toffoli na ADI n. 1.247 em que destaca a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho a propósito dos convênios de Estados como instrumentos de

garantia da preservação da autonomia tributária dos entes federados, dada a realidade de um imposto nacional:

Como assevera Sacha Calmon Navarro Coelho, ao tratar do ICMS:

(...) os convênios de Estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação, e a realidade de um imposto nacional.

(...)

Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-membro para “fins desenvolvimentistas” - idéia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma Nação - seria decretar a guerra fiscal entre Estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame” (Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 295/96 - grifou-se)

Nessa ordem de ideias, a Ministra conclui que as normas impugnadas mostram-se afinadas à imposição da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição brasileira, em cujo dispositivo se afirma a necessidade insuperável de “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não se havendo cogitar de consenso sem a concordância de todos os partícipes da negociação.

Essa reafirmação jurisprudencial fortalece o sistema engendrado para prevenir o manejo distorcido de mecanismos jurídicos que deveriam ser usados com maior parcimônia pelos Estados por força das diversas implicações econômico-fiscais que possuem. No entanto, não evitam por completo a utilização de subterfúgios ou malabarismos técnico-legislativos que tentam driblar, e muitas vezes conseguem, as amarras constitucionais gestadas para manter a “neutralidade” do sistema tributário e promover a livre concorrência dentro dos ideais de existência digna e justiça social.

Em tese, nesse contexto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, teríamos um sistema jurídico de concessão de benefícios e exonerações fiscais imune a tentativas unilaterais de alteração, ainda mais com mecanismos internos de não reconhecimento de crédito e a nulidade do ato, consequências previstas no artigo 8º da LC 24/75, in verbis:

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.

Parágrafo único: As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX da Constituição Federal.

Por esse apanhado, bastaria o cumprimento da Lei Complementar n. 24/75 para dissipar os conflitos fiscais. Ocorre que o constante acionamento do Poder Judiciário para arbitrar questões fiscais do ICMS tem revelado que essa guerra perdura em decorrência de sofisticados mecanismos deliberados pelos Estados para dinamizar suas economias.

Como exemplo de tais expedientes, o então Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo revelou que "a 'munição' da guerra fiscal, como regra, não é a concessão de isenção ou redução de alíquota do ICMS, mas sim a doação travestida de financiamento a longo prazo, sem juros ou correção monetária, do ICMS regularmente destacado no documento fiscal".<sup>247</sup> Efeitos indiretos da "guerra fiscal" sobre a concorrência ocorreu no caso da transferência, em 1992, de uma fábrica de produtos alimentícios de São Paulo para Goiás devido à possibilidade de dilação do recolhimento do ICMS por cinco anos, sem correção monetária e juros. Tais incentivos foram concedidos numa época em que a inflação brasileira beirava 30% ao mês, o que significava pura e simples isenção do imposto. A empresa, então, "lançou mão do benefício para dar início a um processo de dumping (sic) no mercado paulista, repassando-o integralmente para os seus preços".<sup>248</sup>

Embora persistam manobras, como as acima exemplificadas, que alongam a duração do conflito econômico-tributário ao se ignorar ou maquiara a observância das regras criadas para racionalizar a concessão de vantagens fiscais, a ação estatal deve prezar pela observância da abertura permitida pelo texto constitucional para a concessão de qualquer favor fiscal.

Nesse sentido, não se pode esquecer que por ser o ICMS um tributo de feição nacional, a sua regulação e eventual concessão de desoneração deve ocorrer por órgão central, cuja disciplina está prevista na constituição e leis complementares nacionais, as quais atribuem autoridade, respectivamente, ao Senado Federal e ao CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária - para editar determinados regramentos que, no fundo, buscam evitar ou diminuir as naturais tensões do sistema tributário.

---

<sup>247</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta n. 38/99.

<sup>248</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta n. 38/99.

A lógica de uma organização central é vista na disposição do artigo 43 da Constituição Federal que autoriza a União conceder incentivos fiscais de tributos de sua competência para um mesmo "complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais". Nos termos do parágrafo segundo deste artigo, "Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) I - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; II - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas".

Essa forma de concessão de incentivos fiscais espelha a parte final do inciso I do art. 151 da Constituição Federal que, ao tratar do princípio da uniformidade geográfica da tributação, admite que a União conceda incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Neste tópico, avaliamos os aspectos dogmáticos do desenho institucional imprimido a política de benefícios e incentivos fiscais do ICMS, sobretudo, no texto constitucional e na legislação complementar nacional. Verificamos que elas possuem o propósito de impedir a utilização desenfreada de auxílios fiscais como sucedâneo a política macroeconômica. No entanto, verificamos que não evitam por completo a utilização de manobras técnico-legislativas que visam contornar as âncoras constitucionais previstas para manter a "neutralidade" do sistema tributário e promover a livre concorrência dentro dos ideais de existência digna e justiça social.

Os efeitos dessa política tributária serão melhor analisados no item 2.4 subsequente que explorará os impactos regressivos e anticoncorrenciais provocados pela guerra fiscal do ICMS.

## 2.4 IMPACTOS REGRESSIVOS E ANTICONCORRENCIAIS

Vista acima a estrutura jurídica dos benefícios fiscais do ICMS com destaque para os mecanismos destinados a garantia da concessão equilibrada de incentivos fiscais, passaremos ao exame dos efeitos prejudiciais no mercado e na justiça fiscal.

Para a análise da questão dos incentivos, Musgrave e Musgrave distinguem entre incentivos domésticos e os relacionados ao capital estrangeiro.

No caso dos incentivos domésticos, continuam Musgrave e Musgrave, eles podem buscar atender os investimentos em geral, estar restritos a indústrias, setores, ou regiões selecionadas e/ou, ainda, estimular as exportações.

Os incentivos gerais podem tomar a forma de créditos no imposto por investimentos ou de métodos de depreciação acelerada, sendo comum nos países menos desenvolvidos a utilização de períodos de isenção tributária, durante os quais os lucros dos novos empreendimentos não são tributados.<sup>249</sup>

Musgrave e Musgrave creem que os incentivos limitados a setores ou indústrias específicas sejam mais efetivos na canalização de capital para tais indústrias. O problema ficaria em saber como selecionar as indústrias que devem receber um tratamento preferencial. Os autores sinalizam ser intuitivo escolher aquelas indústrias “que representam um papel estratégico para o desenvolvimento e que, sem favores especiais, permaneceriam subdesenvolvidas”. Ocorre que a seleção mais racional desses nichos se mostra prejudicada seja pela lista ampla de indústrias, “que quase não ocorre seleção”, ou a seleção reflete pressões de determinados grupos. Por isso eles concluem que, “embora o uso seletivo de incentivos seja bom em tese, a sua aplicação eficiente dificilmente é contratada”.<sup>250</sup>

Quanto aos incentivos regionais, Musgrave e Musgrave entendem que, em geral, a política fiscal deveria ser neutra no tocante às decisões localizacionais, tanto no aspecto do trabalho como no do capital. Essa prescrição favorece a coordenação fiscal por um órgão central para agir em situações que, vantagens ou desvantagens em determinadas jurisdições, distorcem as decisões localizacionais.<sup>251</sup>

---

<sup>249</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 652.

<sup>250</sup> Ibidem, p. 652.

<sup>251</sup> Ibidem, p. 545.

Não obstante, os autores admitem que as condições prevaletentes nos países em desenvolvimento podem exigir o afastamento em relação a essa regra. Nesse passo, a questão que emerge é saber se tais incentivos devem subsidiar o investimento ou o emprego nas regiões alvos.<sup>252</sup>

A resposta vai variar conforme o objetivo político: “Se a atenção é concentrada no crescimento da produção ou do valor adicionado na região, ou se o propósito é o aumento das folhas de pagamento e a melhoria do padrão de vida da população da região”. Nessa questão, Musgrave e Musgrave citam uma abordagem que se volta para uma política de investimentos que prioriza o trabalho, como uma forma de reequilibrar as preferências geralmente intensivas do capital, de forma a atingir “o objetivo de um desenvolvimento abrangente cujos frutos sejam partilhados por amplos setores da população”.<sup>253</sup>

Musgrave e Musgrave salientam que, do ponto de vista nacional, há distinção entre o papel dos incentivos fiscais para o capital externo daquele que é representado pelos incentivos ao capital doméstico. Pois, “enquanto essa última situação apenas envolve transferências do tesouro (que perde receita) para o investidor (que é beneficiado), favores tributários concedidos aos investidores estrangeiros reduzem a participação de todo o país nos lucros ganhos pelo capital estrangeiro”.<sup>254</sup>

Assim, para que haja alguma vantagem na atração desse investimento, essa perda deve ser compensada pelos ganhos provenientes da afluência adicional de capital, caso o sistema de incentivos fiscais deva ser autofinanciável.<sup>255</sup> De modo mais ampliado, Musgrave e Musgrave encaram a seguinte dinâmica para o capital externo tornar-se uma atração vantajosa para o país hospedeiro:

(...), os incentivos fiscais devem ser vinculados ao valor adicionado doméstico que é induzido pelo capital externo. Além do mais, eles devem ser elaborados de forma a estimular o reinvestimento e a operação permanente, ao mesmo tempo em que devem desencorajar investimentos de curtíssimo prazo.

Apesar dessa variedade de métodos para atrair os investimentos privados para os territórios dos entes federativos, a principal estratégia utilizada na “guerra fiscal” continua

---

<sup>252</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 652.

<sup>253</sup> *Ibidem*, p. 653.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 654.

<sup>255</sup> *Ibidem*, p. 654.

sendo a concessão pelos Estados membros de incentivos e benefícios relacionados ao ICMS.

Murphy e Nagel consideram que, para se analisar a justiça de uma preferência fiscal, deve-se saber o seguinte: “a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumenta ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição; e b) se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo”. De todo modo, “A justiça ou injustiça de uma determinada preferência ou brecha fiscal deve ser determinada pelo fato de esse elemento tributário prejudicar ou não a capacidade do sistema de promover os objetivos mais amplos de justiça na sociedade”.<sup>256</sup>

De acordo com Musgrave e Musgrave, “as formas segundo as quais os impostos são aplicados determinam as influências dos mesmos na operação da economia, ou seja, na atuação dos consumidores e das firmas privadas, e essas influências caracterizam os seus efeitos econômicos”.<sup>257</sup>

Musgrave e Musgrave nos fazem refletir a respeito do conflito inerente a adoção de incentivos, dado o propósito de crescimento econômico, frente ao desafio da redução da desigualdade, cujas políticas podem ser afetadas diante da eventual escolha pela implantação de instrumentos que visem minimizar os efeitos depressivos da economia sobre os investimentos. No entanto, admitem que se trata de um julgamento político “a decisão sobre o ponto até o qual um país deve avançar negociando equidade distributiva por ganhos no crescimento”. Por outro lado, “é uma tarefa da política fiscal garantir que os ganhos adicionais de crescimento sejam obtidos ao menor custo de equidade”.<sup>258</sup>

Sob essa última perspectiva, Musgrave e Musgrave apontam como não vantajosa a concessão de tratamento tributário preferencial a um investimento que não reponha, em termos de crescimento adicional de renda, os custos de financiamento. Explicam que não se trata apenas de uma perda de receita, mas tal prática piora o estado de distribuição de renda por favorecer pessoas de renda mais elevada.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 236-237.

<sup>257</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 189.

<sup>258</sup> Ibidem, p. 651.

<sup>259</sup> Ibidem, p. 651.

Embora haja uma discussão significativa a respeito dos incentivos fiscais ao investimento como desperdícios e geradores de desigualdades, face à pressão política existente e quase incontornável, advoga-se pela sua formulação de modo mais eficiente.<sup>260</sup>

No plano federal brasileiro, o Tribunal de Contas da União identificou falhas no uso dos benefícios tributários como instrumento de financiamento de políticas públicas que se reproduzem nos Estados. De forma geral, esse órgão de controle aponta em seu estudo que:

- São instituídos ou ampliados sem objetivos e metas a serem alcançados, indicadores que permitam medir os resultados apontados e prazos de vigência definidos;
- São aprovados sem estimativas de impacto orçamentário e financeiro, apesar de essas estimativas serem exigidas pela Constituição federal, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e
- Não são monitorados e avaliados quanto aos resultados efetivamente gerados para a economia e sociedade.<sup>261</sup>

O Tribunal aponta como grave a tendência de perpetuidade dos programas que, uma vez aprovados, “sem que haja comprovação de que o custo associado à redução de receitas tributárias é compensado pelos benefícios gerados”.<sup>262</sup> Segundo o estudo, duas razões levariam a perenidade das vantagens:

Em primeiro lugar, os benefícios tributários são concedidos por meio de leis e outras medidas que não se submetem ao processo de revisão anual pelo qual o orçamento passa. Em segundo lugar, a ausência de monitoramento e avaliação sistemáticos torna ainda mais obscuro o processo de renovação dos benefícios tributários, cujos resultados ficam, geralmente, restritos aos contribuintes beneficiados.<sup>263</sup>

Os efeitos prejudiciais antevistos são de ordem variada, desde o risco a transparência, o controle e a efetividade desses instrumentos, mas representando, em especial, uma “redução da concorrência e aumento da ineficiência na economia; piora dos

---

<sup>260</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 651.

<sup>261</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/>. Acesso em: 23 jan. 2023. p. 32.

<sup>262</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>263</sup> *Ibidem*, p. 33.

desequilíbrios fiscais; aumento da complexidade do sistema tributário; e aprofundamento das desigualdades sociais e econômicas”.

Em relação a esse último efeito, Mizabel Derzi entende que “a concorrência tributária, que põe em guerra os entes estatais tributantes, acentua cada vez mais a regressividade do sistema tributário nacional”.<sup>264</sup> No geral, para ela, tanto no mercado doméstico como no internacional, há um esforço de políticas econômicas visando a atração de investimentos privados. A disputa, porém, necessita equacionar o dilema de manter a arrecadação para o custeio dos serviços públicos e, ao mesmo tempo, atrair e conservar os investimentos.

Os países, de uma forma geral, têm procurado reduzir o imposto sobre a renda (proveniente do capital), notadamente dos investidores estrangeiros, a exemplo dos EUA. Por outro lado, diante da redução da arrecadação, dissemina-se a ideia da urgência da diminuição dos benefícios sociais.<sup>265</sup> Derzi arremata: “No mundo da competição fiscal, a resposta dos países ricos, como alerta Avi-Yanoh (2000), trocou o peso da carga fiscal sobre o capital móvel pelo peso fiscal maior sobre a renda do trabalho e do consumo (menos móveis)”.<sup>266</sup>

Para Derzi, “o pêndulo das decisões oscila entre eficiência econômica e equidade social, com tendências ao desequilíbrio em prejuízo ao bem-estar social e da efetivação dos direitos humanos”.<sup>267</sup>

A globalização evidenciou a mobilidade extrema do capital (renda e lucros) em velocidade maior do que os salários e o consumo, provocando uma corrida pela atração de investimentos estrangeiros.

Antes se observava uma distinção mais nítida nas bases tributárias entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Nesse sentido, Derzi ressalta dois grupos. No primeiro, “próprio dos países desenvolvidos, exportadores de capital e, em geral, ostentando uma relativa descentralização da renda marcada por uma grande classe média, como ocorre na Europa e nos EEUU, a receita tributária dos Estados sempre resultou mais da arrecadação de impostos incidentes sobre a renda e o capital do que de tributos incidentes sobre o consumo/trabalho. No segundo, próprio dos países em

---

<sup>264</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. pp. 39-64.

<sup>265</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>266</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>267</sup> *Ibidem*, p. 53.

desenvolvimento, entre os quais se inclui o Brasil, países importadores de capital, com fraca poupança interna e grande concentração de renda, os cofres públicos se alimentaram e ainda se alimentam principalmente de impostos sobre o consumo e sobre os salários (inclusive renda proveniente dos salários), sendo mais fraca a participação de tributos incidentes sobre a renda proveniente do capital ou do patrimônio”.<sup>268</sup>

Embora “premidos pela necessidade de garantir um nível de receita pública que garanta as opções feitas em favor de um Estado do bem-estar social”, “não são raros os países que reduziram substancialmente suas alíquotas em favor dos investimentos feitos por estrangeiros”. Em adição, “em muitos países desenvolvidos cresceu significativamente a receita pública proveniente de impostos incidentes sobre o consumo, como se pode exemplificar com o Imposto sobre o Valor Acrescido – IVA – dos europeus”.<sup>269</sup>

A propósito, Torres assinala que a guerra de incentivos, travada no âmbito do ICMS, é uma expressão do intervencionismo estatal, arvorado na concepção keynesiana de que ditos incentivos são necessários para movimentar a economia em períodos cíclicos, denunciando os efeitos colaterais da política intervencionista, como o déficit nas contas públicas:

Ao tempo do Estado intervencionista, ou, mais precisamente, durante as décadas de ouro do século XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções a mancheias, na convicção de que tais benefícios conduziram ao crescimento econômico. O desenvolvimento do País assumiu o lugar de honra entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações.

[...]

O resultado de tal política foi a deflagração da grande crise do Estado Fiscal nos anos 1970/1980, que atingiu todos aqueles países e levou à necessidade de mudança do paradigma constitucional econômico até então adotado. Com efeito, os países europeus e os Estados Unidos viram crescer o déficit público e se desequilibrarem as finanças nacionais. No Brasil, o reflexo foi imediato e a política de incentivos se mostrou perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício de dinheiro público; até o advento da Constituição de 1988, adotou-se a política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios, instrumentos que permitiam a canalização de recursos públicos para setores atrasados e improdutivos da economia, que não chegavam a ser conhecidos e nominados.<sup>270</sup>

<sup>268</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. p. 54.

<sup>269</sup> *Ibidem*, pp. 53-54.

<sup>270</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal, in: **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 328-329.

Misabel Derzi aduz que o aumento da competição tributária gera uma redução das receitas do Estado para pagar os benefícios da previdência social, da saúde e da assistência social, também se reduzem. Essa tendência é provocada pela reação a elevada mobilidade do capital e ao esforço por atrair investimentos, constatando-se entre nós também as seguintes ações:

- (a) procura-se não fazer incidir o imposto sobre a renda e os lucros provenientes do capital (ou pelo menos fazer incidir mais suavemente), de forma que a carga fiscal sobre o trabalho/consumo tende a se acentuar;
- (b) no afã de se aumentar a arrecadação, o Brasil introduziu a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, medida que converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia, independentemente dos resultados reais de lucratividade, transforma o imposto sobre a renda em custo e desencadeia a transferência da carga para os preços das mercadorias e serviços;
- (c) com isso, o imposto sobre a renda, sendo mero custo da atividade econômica, converte-se também em imposto sobre o consumo, aumentando-se a regressividade do já regressivo sistema tributário brasileiro;
- (d) há certa tendência de redução dos benefícios previdenciários, o que se apresenta em movimentos repetitivos, embora a sociedade brasileira já tenha feito as suas opções, de forma irreversível, em sua Constituição, em favor de um Estado Democrático de Direito.<sup>271</sup>

Ocorre que, “à medida que um Estado concede mais exoneração, renunciando à tributação de certos investimentos industriais e comerciais, reduz-se a arrecadação, perde-se base impositiva. Para compensar a perda, as Leis e Administrações tributárias estaduais criam estratégias técnicas como regimes especiais, substituição tributária para frente, antecipações do imposto e, sobretudo, aumentam a carga do imposto incidente sobre as mercadorias e serviços essencialíssimos à vida. Mais uma vez, os cidadãos de mais baixa renda sofrerão acentuadamente os impactos dessa prática, financiando indevidamente a renúncia tributária do Estado”.<sup>272</sup>

Em razão da guerra fiscal entre estados no Brasil, os mecanismos de desoneração – isenções, os regimes especiais, os créditos presumidos, em síntese, a renúncia tributária – tornam-se a regra. O mais grave, porém, Derzi aponta que se beneficiam setores comerciais e industriais nessa competição, com a inevitável redução da arrecadação, por

---

<sup>271</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. p. 56.

<sup>272</sup> *Ibidem*, pp. 57-58.

um lado, que precisará, noutro turno, ser contrabalanceada com a elevação da receita com uma maior cobrança dos setores ou camadas sociais com menor força política:

Em compensação, os estados perdem arrecadação substancial e reduz-se drasticamente a base disponível para a imposição tributária. Criam-se verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária, por um lado; por outro, os estados, compensando as perdas sofridas, inventam uma série de estratégias deformantes do ICMS, para levar ao aumento da carga, especialmente daquela incidente sobre o consumo das mercadorias e serviços mais essenciais à manutenção da vida, cujo consumo de massa é inevitável: alimentos, medicamentos, vestuário, energia, combustíveis e comunicação. E esse fenômeno aumenta a regressividade do sistema, atingindo exatamente a faixa da população mais pobre.<sup>273</sup>

Afinal, a concorrência tributária interestadual exerce alta influência na acentuação da regressividade, pois as isenções e benefícios do ICMS reduzem a arrecadação e exigem medidas destinadas à compensação das perdas, a saber: (a) o aumento do imposto incidente sobre o consumo de medicamentos, alimentos, energia, combustíveis e outros produtos e serviços essenciais à vida; (b) a criação de institutos, como a substituição tributária; as antecipações com incidência do tributo nas entradas de mercadorias provenientes de outros estados; as presunções de base de cálculo e de operações jurídicas, cuja ocorrência é incerta.<sup>274</sup> Seja como for, “mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe (e deve receber) benefícios previdenciários e assistenciais na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com uma mão tira-se com a outra”.<sup>275</sup>

Na perspectiva da concorrência, a formação e a flutuação dos preços de bens e serviços sofre a influência de impostos e outros encargos. Conforme dito acima, as formas segundo as quais os impostos são aplicados determinam as influências dos mesmos na atuação dos consumidores e das firmas privadas. E essas influências caracterizam os seus efeitos econômicos.

A propósito, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE demonstrou no voto exarado na Consulta 38/99 que uma modulação da alíquota do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

---

<sup>273</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. p. 59.

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>275</sup> *Ibidem*, p. 61.

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação pode promover uma significativa vantagem competitiva a empresa beneficiada. Em termos teóricos:

(...) a empresa beneficiada com um incentivo fiscal de um determinado Estado-membro possuiria, pois, uma vantagem sobre suas demais concorrentes, uma vez que sua curva de oferta seria deslocada para baixo em relação às demais. Poderia reduzir seu preço em face das empresas não beneficiadas, já que arcaria com menor ônus tributário na sua estrutura de formação de preço, ou então manter o preço no patamar do mercado e auferir renda adicional em comparação com suas concorrentes.<sup>276</sup>

Tal prática se mostra ainda mais danosa para a concorrência em função das características do nosso sistema tributário, uma vez que do percentual da carga tributária sobre o PIB (33,90% em 2021), 14,76% incide sobre bens e serviços.<sup>277</sup> A maior parcela da Carga Tributária Bruta, de acordo com a classificação econômica– Brasil – Governo Geral – 2020/2021.<sup>278</sup> O estudo do CADE expõe que qualquer incentivo fiscal ou financeiro-fiscal poderia trazer grandes vantagens para empresas que são escolhidas politicamente.

Para demonstrar a conclusão acima, a partir da projeção de tabelas de custos de empresas hipotéticas, percebeu-se um expressivo aumento do lucro unitário das empresas beneficiadas com a existência de incentivos fiscais.<sup>279</sup> As evoluções foram obtidas junto à Consultoria KPMG por solicitação do CADE, demonstrando modificações realmente dramáticas no lucro de uma empresa em função da existência de incentivos fiscais.

O trecho do voto na Consulta CADE 38/99 segue transcrito abaixo:

A metodologia utilizada por essa Consultoria para realizar estes cálculos toma como premissa uma base de ‘100’, que representa o ‘Preço final, incluindo todos os impostos’ e leva em consideração custos e preços constantes do Balanço Anual da Gazeta Mercantil. Dessa forma, ocorrem as seguintes alterações na lucratividade das empresas quando beneficiadas por incentivos fiscais relativos ao ICMS.

Demonstrativo da Carga Fiscal do Sabonete - Situação Inicial  
(Sem Incentivos Fiscais)

**CARGA FISCAL DO SABONETE – ICMS 18%**

| Conta |  | Resultado |
|-------|--|-----------|
|-------|--|-----------|

<sup>276</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta CADE n. 38/99.

<sup>277</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta CADE n. 38/99.

<sup>278</sup> Disponível em: [https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano\\_selecionado=2021](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021). Acesso em: 26 dez. 2022.

<sup>279</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta CADE n. 38/99.

|                       |             |               |
|-----------------------|-------------|---------------|
| FATURAMENTO           |             | 100,00        |
| IMPOSTOS INDIRETOS    |             | -28,87        |
| IPI                   | 0,10        | -9,09         |
| <b>ICMS</b>           | <b>0,18</b> | <b>-16,36</b> |
| PIS/COFINS            | 0,04        | -3,32         |
| RECEITA LÍQUIDA       |             | 71,23         |
| CUSTO DE PRODUÇÃO     |             | -40,45        |
| Materiais             |             | -20,60        |
| Mão-de-obra           |             | -14,70        |
| Encargos              |             | -5,15         |
| LUCRO BRUTO           |             | 30,78         |
| DESPESAS OPERACIONAIS |             | -26,74        |
| Salários              |             | -9,70         |
| Encargos              |             | -3,40         |
| CPMF                  |             | -0,36         |
| Financeiras           |             | -5,98         |
| Outras                |             | -7,30         |
| LUCRO OPERACIONAL     |             | <b>4,04</b>   |
| IR/CS                 |             | -1,33         |
| LUCRO LÍQUIDO         |             | <b>2,71</b>   |

Tal tabela, que arrola os custos de produção de uma hipotética empresa produtora de sabonetes não contemplada com incentivos fiscais, demonstra a grande importância que o ICMS possui no lucro operacional da empresa, constituindo-se, na verdade como o tributo indireto que mais onera essa produção.

O peso considerável do ICMS para a lucratividade da empresa fica ainda mais claro na análise das tabelas abaixo, que passam a supor a existência de exonerações do ICMS da ordem de 6%, 10% e 18%, respectivamente.

#### **CARGA FISCAL DO SABONETE – ICMS 12%**

| Conta              |             | Resultado     |
|--------------------|-------------|---------------|
| FATURAMENTO        |             | 100,00        |
| IMPOSTOS INDIRETOS |             | -23,56        |
| IPI                | 0,10        | -9,09         |
| <b>ICMS</b>        | <b>0,12</b> | <b>-10,91</b> |

|                      |      |             |
|----------------------|------|-------------|
| PIS/COFINS           | 0,04 | -3,56       |
| RECEITA LÍQUIDA      |      | 76,44       |
| CUSTO DE PRODUÇÃO    |      | -40,45      |
| Materiais            |      | -20,60      |
| Mão-de-obra          |      | -14,70      |
| Encargos             |      | -5,15       |
| LUCRO BRUTO          |      | 35,99       |
| DESPEAS OPERACIONAIS |      | -26,74      |
| Salários             |      | -9,70       |
| Encargos             |      | -3,40       |
| CPMF                 |      | -0,36       |
| Financeiras          |      | -5,98       |
| Outras               |      | -7,30       |
| LUCRO OPERACIONAL    |      | <b>9,25</b> |
| IR/CS                |      | -3,05       |
| LUCRO LÍQUIDO        |      | <b>6,20</b> |

Redução do ICMS de 18% para 12% = -33% Elevação do Lucro Líquido de 2,71% para 6,20% do Faturamento= + **128%**

Depreende-se assim, desde já, que se trata aqui de relevante alteração na lucratividade da empresa. As conseqüências que podem decorrer para o mercado e, possivelmente, para a sua estrutura em função da existência de uma diferença da ordem de 128% no lucro de empresas concorrentes não são, pois, nada desprezíveis. Tal diferença se acentua ainda mais nas tabelas abaixo analisadas.

#### **CARGA FISCAL DO SABONETE – ICMS 8%**

| Conta              |             | Resultado    |
|--------------------|-------------|--------------|
| FATURAMENTO        |             | 100,00       |
| IMPOSTOS INDIRETOS |             | -20,07       |
| IPI                | 0,10        | -9,09        |
| <b>ICMS</b>        | <b>0,08</b> | <b>-7,27</b> |
| PIS/COFINS         | 0,04        | -3,71        |
| RECEITA LÍQUIDA    |             | 79,93        |
| CUSTO DE PRODUÇÃO  |             | -40,45       |
| Materiais          |             | -20,60       |

|                              |  |               |
|------------------------------|--|---------------|
| Mão-de-obra                  |  | -14,70        |
| Encargos                     |  | -5,15         |
| <b>LUCRO BRUTO</b>           |  | <b>39,48</b>  |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b> |  | <b>-26,74</b> |
| Salários                     |  | -9,70         |
| Encargos                     |  | -3,40         |
| CPMF                         |  | -0,36         |
| Financeiras                  |  | -5,98         |
| Outras                       |  | -7,30         |
| <b>LUCRO OPERACIONAL</b>     |  | <b>12,74</b>  |
| IR/CS                        |  | -4,20         |
| <b>LUCRO LÍQUIDO</b>         |  | <b>8,54</b>   |

Redução do ICMS de 18% para 8% = -56% Elevação do Lucro Líquido de 2,71% para 8,54% do Faturamento = + **215%**

#### **CARGA FISCAL DO SABONETE – ICMS 0%**

| Conta                        |             | Resultado     |
|------------------------------|-------------|---------------|
| FATURAMENTO                  |             | 100,00        |
| IMPOSTOS INDIRETOS           |             | -13,09        |
| IPI                          | 0,10        | -9,09         |
| <b>ICMS</b>                  | <b>0,00</b> | <b>-0,00</b>  |
| PIS/COFINS                   | 0,04        | -4,00         |
| <b>RECEITA LÍQUIDA</b>       |             | <b>86,91</b>  |
| <b>CUSTO DE PRODUÇÃO</b>     |             | <b>-40,45</b> |
| Materiais                    |             | -20,60        |
| Mão-de-obra                  |             | -14,70        |
| Encargos                     |             | -5,15         |
| <b>LUCRO BRUTO</b>           |             | <b>46,46</b>  |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b> |             | <b>-26,74</b> |
| Salários                     |             | -9,70         |
| Encargos                     |             | -3,40         |
| CPMF                         |             | -0,36         |

|                   |  |              |
|-------------------|--|--------------|
| Financeiras       |  | -5,98        |
| Outras            |  | -7,30        |
| LUCRO OPERACIONAL |  | <b>19,72</b> |
| IR/CS             |  | -6,51        |
| LUCRO LÍQUIDO     |  | <b>13,21</b> |

Redução do ICMS de 18% para 0% = -100% Elevação do Lucro Líquido de 2,71% para 13,21% do Faturamento = + **388%**

Da análise dessas tabelas, tem-se, então, as seguintes comparações:

#### **IMPACTO DA REDUÇÃO DO ICMS NO LUCRO - SABONETES**

| Alíquotas do ICMS | Lucro/<br>Faturamento | Variação do ICMS | Variação do Lucro |
|-------------------|-----------------------|------------------|-------------------|
| 18%               | 2,71%                 | 0%               | 0%                |
| 12%               | 6,20%                 | - 33%            | 128%              |
| 8%                | 8,54%                 | - 56%            | 215%              |
| 0%                | 13,21%                | - 100%           | 388%              |

Uma das conclusões do estudo seria também a inibição de investimentos, devido a uma concorrência desleal provocada pelo alto potencial de reduções fiscais de preços de empresas selecionadas politicamente.<sup>280</sup> O sistema tributário, em retaliação a guerra fiscal, acaba provocando uma seleção enviesada dos agentes de mercado que, ao fim, eleva o grau de ineficiência do mercado. Seja pela distribuição distorcida de vantagens econômico-financeiras, viabilizando o escalonamento artificial de resultados. Seja pela significativa elevação dos custos daquelas empresas que se esforçam por permanecer no mercado a despeito da concessão de igual vantagem competitiva. No caso do ICMS, há o agravante de ser um tributo que não é suportado pelas empresas, mas, sim, pelo consumidor. No final, as empresas se apropriam de um tributo pago pelo consumidor.

Analisando o relatório da Consulta CADE n. 38/99, Schoueri destaca a conclusão do Relator no sentido de “ser a ‘guerra fiscal’ prejudicial à concorrência (e à sociedade) por reduzir o grau de eficiência da economia como um todo”. E acrescenta a sua observação, “Na lógica do Relatório, vê-se que em sistema de mercado concorrencial e na ausência de interferências, as empresas tenderiam a dispor-se em setores e regiões de forma a gerar o máximo de riquezas possível com o menor uso de recursos possível”. No

<sup>280</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta CADE n. 38/99.

entanto, “Uma empresa ou setor favorecido passa a poder funcionar sem essa lógica, já que pode instalar-se num local em que seu custo seja muito mais alto, desde que o incentivo que receba mais do que compense a diferença”.<sup>281</sup>

Schoueri aponta ainda o efeito reverso aos parâmetros constitucionais de desenvolvimento econômico – sem privilégios competitivos a *priori*, produzido por políticas fiscais isoladas. Em tese, “as normas tributárias indutoras encontram sua justificativa na correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou na implementação de objetivos constitucionalmente prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva)”. Assim, “não é aceitável que o legislador tributário, valendo-se daquelas, leve a objetivo contrário àquele para o qual foram concebidas”.<sup>282</sup>

O artigo 146-A da Constituição Federal<sup>283</sup>, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, foi gestado com a finalidade de prevenir desequilíbrios na concorrência. Para Schoueri, com essa norma, “o Constituinte derivado deu ao legislador complementar o papel de uma atuação ex-ante: não se trata de corrigir danos, mas de buscar critérios de tributação que tenham a finalidade de impedir que desequilíbrios possam ocorrer”.<sup>284</sup> Segundo o mesmo autor, ainda, o formato de lei complementar é justificado porque os distúrbios poderiam ser provocados por qualquer das esferas federais, inclusive por um conflito entre pessoas jurídicas de Direito Público. Com efeito, “Dada a autonomia de que as pessoas jurídicas de Direito Público foram dotadas em matéria tributária, seria necessário um veículo que harmonizasse as legislações, evitando que do uso descontrolado ou não coordenado da competência tributária decorra efeito concorrencial, em detrimento do valor da livre concorrência, constitucionalmente prestigiado”.<sup>285</sup>

Schoueri adverte que a expressão “critérios especiais de tributação” implica uma forma diferenciada para a tributação, não um novo tributo. Por isso, em vista das particularidades do caso, deve o legislador complementar buscar critérios adequados à prevenção de desequilíbrios.

---

<sup>281</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in **Grandes questões atuais de direito tributário**. 11<sup>ª</sup> volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007. p. 264.

<sup>282</sup> *Ibidem*, p. 262.

<sup>283</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 265.

<sup>285</sup> *Ibidem*, p. 267.

Exemplos de critérios seriam: (i) a imposição de substituição tributária, ou de responsabilização pelo recolhimento de tributo, como forma de evitar fraudes fiscais; (ii) o art. 146-A pode abrir espaço para a criação de obrigações tributárias acessórias, que, ao dificultar a evasão fiscal, assegurem a livre concorrência, desde que, por óbvio, tenham repercussão equânime entre os concorrentes, mesmo que constituam, para uns, ônus maior, resultante de sua maior capacidade competitiva de fato;<sup>286</sup> e (iii) no caso específico da "guerra fiscal", surgiria a ideia de o legislador complementar impor a adoção do regime de destino para o ICMS, já que, com tal medida, se afastaria o principal mecanismo hoje utilizado. Bastaria que tal lei complementar fixasse em zero as alíquotas interestaduais, destarte tornando inócuo qualquer benefício dado pelo Estado de origem. Contudo, “O problema de tal medida é que ao mesmo tempo em que atingiria tal objetivo, acabaria por anular a receita tributária dos Estados ditos "exportadores líquidos", o que a tornaria de constitucionalidade duvidosa”.<sup>287</sup>

Enfim, “Quando os impactos sobre a livre concorrência são previsíveis, surge o espaço para o art. 146-A da Constituição Federal, podendo-se adotar medidas visando à redução de distorções”.<sup>288</sup>

Um reforço à previsão do art. 146-A da CF poderia advir com o ponto da reforma administrativa que veda ao Estado instituir medidas que gerem reservas de mercado ou que impeçam a adoção de novos modelos favoráveis à livre concorrência. Na essência, o artigo 1º da PEC 32/2020 acrescente o § 6º ao art. 173 da Constituição com a seguinte redação:

§ 6º É vedado ao Estado instituir medidas que gerem reservas de mercado que beneficiem agentes econômicos privados, empresas públicas ou sociedades de economia mista ou que impeçam a adoção de novos modelos favoráveis à livre concorrência, exceto nas hipóteses expressamente previstas nesta Constituição.<sup>289</sup>

Quanto a essa alteração, a justificativa da proposta assinalou apenas que com ela “Reforça-se, ainda, a importância da livre iniciativa para o desenvolvimento da economia, ao vedar que o Estado institua medidas que gerem reservas de mercado que beneficiem

---

<sup>286</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in **Grandes questões atuais de direito tributário**. 11ª volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007. p. 268.

<sup>287</sup> Ibidem, pp. 268-269.

<sup>288</sup> Ibidem, p. 271.

<sup>289</sup> Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2262083>. Acesso em: 11 jan. 2023.

agentes econômicos privados, empresas públicas ou sociedades de economia mista, ou que impeçam a adoção de novos modelos favoráveis à livre concorrência, salvo nos casos previstos na própria Constituição”.

A nosso sentir, tal mudança, caso aprovada, seria mais um mecanismo conducente a inibir a concessão indiscriminada de vantagens fiscais e financeiras pelos Estados, demandando a elaboração de estudos mais aprofundados pelos técnicos do Governo que revelassem a consideração dos impactos econômicos no mercado quanto a eventual tendência de criação de vantagens competitivas ou nicho de setores.

Neste item 2.4, verificamos os reflexos regressivos e concorrenciais gerados pela política fiscal centrada nos incentivos fiscais do ICMS e avaliamos que, nas duas situações, os Estados, através da guerra fiscal, tendem a favorecer determinados setores do mercado que desfrutam de ganhos concorrenciais. Noutro turno, o decréscimo das receitas públicas inibe a criação e manutenção de políticas sociais, além de se voltar a uma acentuação da base exacional focada no consumo e na renda do trabalho.

Por isso, o terceiro capítulo da dissertação enfrentará essas questões sob a perspectiva da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal e apresentará uma visão dos especialistas a respeito da discussão.

### 3 MEDIDAS PARA ARREFECER O DESEQUILÍBRIO

#### 3.1 O TRATAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA

##### 3.1.1 A ideia de Constituição e o empoderamento do Judiciário

De acordo com Goyard-Fabre, no âmbito da filosofia do direito, a evolução do racionalismo no século XVIII representou a consagração do conceito de “Constituição” pelo direito político. Ela aduz que “Nesse conceito, a capacidade normativa fundamental do Poder do Estado conseguirá condensar-se de uma maneira tão forte que suas características dominantes sobrevivem ainda na teoria constitucional contemporânea”.<sup>290</sup>

Goyard-Fabre ressalta que “A ideia de Constituição não foi inventada pelos filósofos ou pelos juristas do século XVIII”. No entanto, “eles modificaram profundamente a conotação do termo Politeia”. Na filosofia política antiga, “é a Constituição ou Politeia que, na Cidade ou Polis, determinava a articulação entre o fim visado pela política e os meios que tinham de ser empregados para realizá-la. Goyard-Fabre conclui, então, que a ideia de Constituição designava a finalidade política - o justo - enquanto as leis eram os meios pelos quais se buscava o estabelecimento da justiça”.<sup>291</sup>

Embora essa concepção tenha perdurado na idade média, no século XIII observa-se uma “oscilação semântica” na palavra “Constituição” quando ela passa a ser empregada no sentido de “instituição”. Mais adiante, no século XVI, o vocábulo foi utilizado conjuntamente com a metáfora do “corpo político” para designar sua organização. Uso do qual derivou “rapidamente” a noção de lei fundamental. Esta designa, assim, no Estado, “um corpo de normas que, superior a todas as regras, determinava, conforme elas lhe fossem conformes ou contrárias, sua regularidade ou sua irregularidade (sua constitucionalidade ou sua inconstitucionalidade) e, em consequência, sua validade ou sua invalidade jurídica”. Goyard-Fabre arremata dizendo que a palavra Constituição mostrou-se originária das competências normativas do Estado.<sup>292</sup>

A lição que Goyard-Fabre extrai dessa recuperação histórica da evolução da ideia de Constituição é que a nova compreensão conjuga duas ideias mestras e complementares que vêm sendo firmadas e aprimoradas pela doutrina: (i) a Constituição define o estatuto

---

<sup>290</sup> GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 102.

<sup>291</sup> Ibidem, p. 102.

<sup>292</sup> Ibidem, p. 103.

orgânico e é nela que reside a base da potência estatal; (ii) o aparelho jurídico se delinea nela segundo o esquema da “hierarquia das normas”.<sup>293</sup>

Goyard-Fabre destaca as lições de Montesquieu para quem “cada estado” encontra sua base jurídica na organização constitucional das competências pelas quais o Poder manifesta nele sua autoridade: essa é a condição *sine qua non* da estabilidade política”. E, ainda na lição de Montesquieu, “Para que não se possa abusar do poder, é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder”. Goyard-Fabre chama a atenção para uma declaração de Montesquieu que revela a importância que a normatividade do Poder possuía para o escritor iluminista: “é preciso que, no Estado, o Poder, mediante *um texto fundador*, confira a si mesmo suas próprias regras”.<sup>294</sup>

A mesma tônica de Poder delimitado organicamente por um documento fundante é destacada por Goyard-Fabre na colocação de Sieyès feita às vésperas da Revolução Francesa: “Caso nos falte uma Constituição, é preciso fazer-se uma”. O escritor do panfleto intitulado “Qu'est-ce que le tiers état?” afirma que o Poder “nada é sem suas formas constitutivas; ele não age, não se dirige; não se comanda a não ser por elas”; Afinal: “O governo só exerce um poder real na medida em que é constitucional”.<sup>295</sup>

Goyard-Fabre destaca ainda que o projeto de Sieyès também trazia a necessidade de hierarquização das normas a partir do seu texto fundante, a Constituição. Afinal, a Supremacia formal da Constituição era cara aos doutrinadores da Revolução e aos constituintes de 1791, pois, aos seus olhos, a hierarquia das regras é uma muralha que protege a vida pública de flutuações desordenadas. Ora, “o Poder não pode manifestar-se como simples potência; só pode agir sob a autoridade da lei como norma soberana, situando sua ação em seu lugar certo na organização global da vida do Estado”.<sup>296</sup> O excerto a seguir, revela bem a compreensão de Goyard-Fabre a respeito do projeto de constituição vislumbrado por Sieyès:

A Constituição prevista por Sieyès desenha portanto em seu dispositivo um ordenamento jurídico segundo o qual as competências dos órgãos do Estado bem como seu campo de atuação própria são determinados, delimitados e

---

<sup>293</sup> GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 103.

<sup>294</sup> *Ibidem*, pp. 104-105.

<sup>295</sup> *Ibidem*, p. 105.

<sup>296</sup> *Ibidem*, p. 109.

hierarquizados. Ao estruturar a capacidade normativa do Poder, a Constituição traça a arquitetônica jurídica geral da política.<sup>297</sup>

A formulação teórica do Estado moderno, calcado na nova concepção de Constituição como documento fundante e alinhador dos poderes instituídos para a concepção dos interesses do povo, passou por sua primeira experiência prática na elaboração da Constituição Americana de 1787 e no estabelecimento do *judicial review* em 1803.

Souto nos informa que o direito constitucional norte-americano legou uma série de elementos para a formação dos estados modernos: sistema presidencialista de governo, tripartição dos poderes, forma de Estado federal, legislativo bicameral federativo, entre outros.<sup>298</sup>

A primazia do controle de constitucionalidade das leis, sob a responsabilidade do Poder Judiciário, ocorreu por ocasião do julgamento do caso *Marbury v. Madison* no limiar do século XIX (1803), ano no qual a Suprema Corte estadunidense inaugurou o controle judicial (*judicial review*) de constitucionalidade das leis.<sup>299</sup>

Embora a Constituição Americana não possuísse menção expressa a possibilidade de controle de constitucionalidade das leis, Alexandre Hamilton, em mais de uma passagem em *The Federalist*, erige argumentos favoráveis ao controle jurisdicional da constitucionalidade das leis. Souto destaca que Hamilton é direto ao admitir a possibilidade do controle de constitucionalidade em mãos do Poder Judiciário:<sup>300</sup>

Nenhum ato legislativo contrário a Constituição pode ser válido.  
A interpretação das leis é atividade e função peculiar e própria das Cortes, e a Constituição é uma lei fundamental.  
Onde uma lei contrariar a Constituição é dever dos tribunais judiciários aderir a última e descartar a primeira... a vontade do povo à vontade dos seus agentes.

A introdução do controle de constitucionalidade das leis é fruto da argúcia e do instinto de sobrevivência de John Marshall, e dos seus colegas da Suprema Corte, que tornou possível ao Judiciário controlar (difusamente) os atos dos demais Poderes e

<sup>297</sup> GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 109.

<sup>298</sup> SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos: principais decisões**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 3.

<sup>299</sup> *Ibidem*, p. 4.

<sup>300</sup> *Ibidem*, p. 6.

inclusive julgá-los nulos e sem efeitos, sempre que restasse presente a contrariedade ao texto constitucional.<sup>301</sup>

O caso *Marbury v. Madison* representou um momento de tensão política na adolescente democracia que resultaria numa acomodação de forças institucionais.

Inconformado com a suspensão de sua nomeação, William Marbury, banqueiro e proprietário de terras, propôs uma ação judicial (*writ of mandamus*) contra o Secretário de Estado James Madison, requerendo que a União fosse compelida a empossá-lo no cargo de juiz de paz do Distrito de Colúmbia.<sup>302</sup>

Frente a essa ação, duas alternativas inicialmente vislumbradas foram: (i) negar seguimento a ação sob o argumento de que a Suprema Corte não tinha competência sobre o ato de um outro poder; ou (ii) acolher a pretensão, mas sob o risco de o Executivo ignorá-la. E dois episódios contribuíram para fortalecer a impressão das ameaças que se avizinhavam ao reconhecimento do Judiciário como um poder independente. O primeiro era o perigo de impeachment dos ministros da corte e o outro foi a supressão do ano judiciário de 1802.<sup>303</sup>

O Chief Justice Marshall não adotou as saídas anunciadas acima, mas optou por uma terceira solução que, embora tenha representado um recuo da Corte, significou uma jogada que estabeleceu o *judicial review* e concretizou os *check and balances*, mecanismos até então latentes na Constituição Americana.

O voto de Marshall, na linha do esposado por Hamilton em *O Federalista*, primeiro firmou a premissa que a Constituição é a lei fundamental do país, não podendo ser contrariada por outras resoluções legislativas e que caberia ao Judiciário – na qualidade de intérprete da Constituição – decidir, em cada caso particular, a norma que deveria prevalecer. Vigorando, por óbvio, a Constituição em detrimento de norma hierárquica inferior.<sup>304</sup>

De posse dessa compreensão, “a alternativa escolhida e implementada consistiu em declarar, parcialmente, a inconstitucionalidade do Judiciary Act of 1789, que proporcionara aos cidadãos a possibilidade de ingressar com *writ of mandamus* diretamente perante a Suprema Corte quando no polo passivo constasse autoridades do

---

<sup>301</sup> SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos**: principais decisões. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 11.

<sup>302</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>303</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>304</sup> *Ibidem*, p. 37-39.

governo dos Estados Unidos”. Assim, “Marshall entendeu que o § 13 dessa lei de 1789 não se harmonizava com a Constituição, à medida que ampliava a competência original da Corte, contrariando a vontade dos constituintes de 1787”.<sup>305</sup>

No entanto, a tensão com os republicanos só foi arrefecida com a declaração de constitucionalidade do Judiciary Act de 1802 no caso *Stuart v. Laird*, que repeliu as modificações no Judiciário feitas no ano anterior pela administração Federalista. Para Souto, “Ao julgar constitucional a Lei de 1802, o judicial review tornou-se um pouco mais palatável - não totalmente, vide a abertura de processo de impeachment contra o Justice Samuel Chase - e o Partido Republicano um pouco maior”.<sup>306</sup>

De qualquer forma, o caso *Marbury v. Madison* serviu para estabelecer o *judicial review*, “imprimindo à Suprema Corte a prerrogativa - de extrema importância - de contrastar qualquer ato normativo frente à Constituição”.<sup>307</sup>

Na fase seguinte aos precedentes que firmaram o judicial review americano, a Corte teve ainda que afirmar sua competência para declarar a inconstitucionalidade de normas estaduais em confronto com a Constituição e a proteger o pacto federativo no que diz respeito a observância da chamada Cláusula de Comércio, conforme veremos a seguir.

### 3.1.2 A aplicação do judicial review aos Estados Federados

Conforme vimos acima, a capacidade da Suprema Corte de fiscalizar a conformidade da legislação federal, adotando como parâmetro a Constituição, foi assentada no caso *Marbury v. Madison*. Porém, ainda não era indiscutível, naquele período, a competência da Corte para o exame de (in)constitucionalidade da legislação estadual também frente à Constituição Federal, notadamente pela resistência de alguns Tribunais estaduais em reconhecer o papel uniformizador desempenhado pela Suprema Corte.<sup>308</sup>

Ao longo da primeira metade do século XIX três casos serviram para derrubar os obstáculos existentes, esclarecendo que o poder fiscalizatório constitucional da Suprema

---

<sup>305</sup> SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos**: principais decisões. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 40.

<sup>306</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>307</sup> *Ibidem*, p. 59.

<sup>308</sup> *Ibidem*, p. 66.

Corte também podia ser exercido em relação às normas estaduais. Tais casos, segundo Souto, “foram fundamentais à consolidação da federação norte-americana”.<sup>309</sup>

Em *Fletcher v. Peck*, de 1810, a Suprema Corte firmou a sua competência de exercer o controle de constitucionalidade das leis oriundas dos legislativos estaduais.

Para Souto, enquanto o caso *Marbury v. Madison* lança a primeira pedra do direito constitucional americano, o caso *Fletcher v. Peck* significa a segunda pedra dessa estrutura. O mérito do caso discutia a possibilidade do legislativo estadual editar ato para anular a venda de terras. No entanto, preliminarmente, era preciso saber se a Suprema Corte dispunha de poder para exercer o controle de constitucionalidade sobre os atos normativos produzidos por Estado-Membro.<sup>310</sup>

Novamente o voto de Marshall conduziu a decisão da Corte. Ele afirmou que “o Estado da Geórgia era parte de um largo império, integrava a federação americana e a supremacia da Constituição federal, reconhecida por todos, impunha limites às legislaturas dos Estados”.<sup>311</sup>

Dessa experiência cumpre destacar uma frase do Justice Holmes que expressa o risco maior a federação concentrado na condução da atividade legiferante estadual sem a observância dos freios constitucionais: “Não penso que seria o fim dos Estados Unidos se nós perdêssemos o poder de declarar a invalidade de um ato do Congresso. Eu penso que a União estaria em perigo se nós não pudéssemos fazer esse tipo de declaração com relação às leis dos diversos Estados”.<sup>312</sup>

Já no caso *Martin v. Hunter’s Lessee*, de 1816, verifica-se o exercício da competência revisional, de natureza recursal, em processo civil, sobre decisão de Tribunal Estadual que se recusava a cumprir ordem da Suprema Corte em processo que se discutia um tratado (impopular) celebrado pelos Estados Unidos com a Inglaterra.

Por fim, no caso *Cohens v. State of Virginia*, julgado em 1821, em processo de natureza penal, firmou-se a prerrogativa de que a Suprema Corte pode exercer a competência recursal sobre atos do Judiciário dos Estados.

A consolidação dessa jurisprudência converteu a Suprema Corte também em juiz das disputas interestaduais, arbitrando as controvérsias originadas nas disputas

---

<sup>309</sup> SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos**: principais decisões. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 64.

<sup>310</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>311</sup> *Ibidem*, p. 69.

<sup>312</sup> *Ibidem*, p. 69.

econômicas pelo fortalecimento dos mercados locais feitas através de políticas de incentivos fiscais que, algumas vezes, violam a cláusula de comércio<sup>313</sup>. Este dispositivo visa impedir a discriminação de um Estado, com predileção por suas empresas, em detrimento de outras, sediadas nos demais Estados da Federação.

Nesse sentido, Peter Enrich, ao tratar da jurisprudência da Suprema Corte norte-americana relativa à cláusula de comércio, ressalta que a livre movimentação de bens e capitais permite que os recursos (econômicos) achem a sua utilização mais eficiente. Assim, segundo o autor, a concessão de incentivos fiscais discriminatórios seria, pois, inconstitucional porque "criam obstáculos para empresas de fora do estado, e assim protegem as empresas do seu estado dos rigores da competição aberta". Segundo o autor, várias foram as manifestações da Suprema Corte americana, como nos casos "West Lynn Creamery, Inc. v. Healy", "Westinghouse Electric Corporation v. Tully" e o próprio "Boston Stock Exchange v. State Tax Commission", no sentido de que os incentivos fiscais "subvertem as funções de eficiência alocativa do mercado e retiram atividades de negócio das regiões em que seriam mais produtivas".<sup>314</sup>

Para ilustrar o tratamento da Corte Americana, vamos relatar o caso "West Lynn Creamery, Inc. v. Healy" referente a uma medida econômica de socorro aos produtores de leite de Massachusetts, implantada pelo Comissário do Departamento de Alimentos e Agricultura de Massachusetts.

De fato, em 28 de janeiro de 1992, em atenção às sérias dificuldades financeiras enfrentadas pelos produtores de leite de Massachusetts, o Comissário do Departamento de Alimentos e Agricultura de Massachusetts emitiu uma ordem de preços. A medida exigia que todos os revendedores, que vendiam leite para varejistas de Massachusetts, fizessem um pagamento mensal de prêmio a ser distribuído entre os produtores de leite do estado. No entanto, dois comerciantes de leite de Massachusetts (West Lynn Creamery e LeComte's Dairy) entraram com uma ação no tribunal estadual alegando que o pedido violava a Cláusula de Comércio da Constituição. A West Lynn Creamery dependia de produtores de fora do estado e a LeComte comprava todo o seu leite da West Lynn.<sup>315</sup>

---

<sup>313</sup> A Cláusula de Comércio refere-se ao Artigo 1, Seção 8, Cláusula 3 da Constituição dos EUA, a qual dá poderes ao Congresso "para regular o comércio com nações estrangeiras, e entre os vários estados, e com as tribos indígenas." Disponível em: <https://constitutioncenter.org/media/files/constitution.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2023.

<sup>314</sup> ENRICH, Peter D. Saving the States from Themselves: Commerce Clause Constraints on State Tax Incentives for Business. **Harvard Law Review**, volume 110, dec 1996, number 2, pp. 377-468.

<sup>315</sup> Disponível em: <https://www.oyez.org/cases/1993/93-141>. Acesso em: 11 jan. 2023.

A Suprema Corte Judicial de Massachusetts rejeitou as reivindicações dos petionários concluindo que a ordem não era claramente discriminatória, pois teria sido aplicada de forma imparcial e apenas, incidentalmente, onerou o comércio interestadual. Sendo que tal ônus foi superado pelos "benefícios locais" para a indústria de laticínios.<sup>316</sup> Restou indagar a Suprema Corte se a ordem de preços de Massachusetts era uma violação da Cláusula de Comércio.

Em uma decisão majoritária, de autoria do juiz John Paul Stevens, a Suprema Corte entendeu que a ordem de preços violava a Cláusula de Comércio porque discriminava o comércio interestadual. A maioria concluiu que, embora a ordem de preços tributasse todos os revendedores, o benefício do imposto era reservado exclusivamente aos produtores de leite do estado e superava o imposto que eles deveriam pagar. Assim, o Tribunal concluiu que, com efeito, a ordem de preços funcionava como uma tarifa, sendo manifestamente inconstitucional. Dessa forma, a decisão da Suprema Corte Judicial de Massachusetts foi revertida.<sup>317</sup>

Feito esse apanhado do estabelecimento da jurisdição constitucional nos Estados Unidos da América por obra da Suprema Corte. Com a, posterior, extensão do controle sobre as normas Estaduais frente a Constituição Federal, medida que se mostrou estratégica na preservação da chamada cláusula de comércio. Seguiremos com a análise de algumas decisões proferidas pela instituição equivalente no Brasil – o Supremo Tribunal Federal – com o intuito de verificar o seu posicionamento ante a guerra fiscal do ICMS e a percepção do Tribunal em relação aos efeitos negativos ao mercado.

### 3.1.3 O Supremo Tribunal Federal ante a Guerra Fiscal do ICMS

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal foi dotado de atribuições que fortaleceram o seu papel como “árbitro” das controvérsias federativas, exercendo hoje, em muitas disputas, papel decisivo e conciliador<sup>318</sup>. No entanto, a configuração hodierna do Estado brasileiro, que concede maior poder ao

---

<sup>316</sup> Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/512/186/>. Acesso em: 11 jan. 2023.

<sup>317</sup> Disponível em: <https://www.oyez.org/cases/1993/93-141>. Acesso em: 11 jan. 2023.

<sup>318</sup> Nesse papel conciliatório, foi noticiado pela Revista eletrônica Consultor Jurídico que o STF homologou um acordo entre os estados e a União na questão recente do ICMS sobre combustíveis. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-15/stf-homologa-acordo-estados-uniao-icms-combustiveis>. Acesso em: 11 jan. 2023.

Supremo Tribunal Federal, é contrastada por um histórico de turbulência institucional causado pelos rompantes autoritários que marcaram a evolução política nacional.

A nossa Corte Maior foi instituída pela Lei de 18-9-1828 como Supremo Tribunal de Justiça, instalado em 9-1-1829 e formado por dezessete Ministros com competência limitada ao conhecimento dos recursos de revistas e julgamento dos conflitos de jurisdições e das ações penais contra de determinados cargos públicos. Com a nova Constituição de 1891, o número de membros foi reduzido para quinze Ministros nomeados pelo Presidente da República e aprovados pelo Senado Federal. É de se destacar que o texto recebeu forte influência da doutrina constitucional americana que contribuiu para que se conferisse ao Supremo Tribunal Federal o papel de guardião da Constituição e da ordem federativa, atribuindo-lhe a competência para fiscalizar a constitucionalidade da aplicação do Direito por meio de um recurso especial. Outrossim, também foi confiada a esta Corte a competência para decidir causas e conflitos entre a União e os Estados ou entre Estados-Membros. No mais, pode-se dizer, de forma sintética, que, durante a Era Vargas e a ditadura Militar, a sua composição, direção e competência sofreram reveses, inclusive permitindo ao Poder Executivo rever declarações de inconstitucionalidade sob a égide da Constituição de 1937.<sup>319</sup>

Tal período assemelha-se, em alguma medida, ao vivenciado pela Suprema Corte Americana, conforme nos tópicos anteriores, no qual o Tribunal Americano teve que se portar com maior cautela ante o risco visível de cair em descrédito ante a possibilidade de inobservância de suas decisões por parte dos outros poderes, notadamente o Executivo. Souto aduz que a análise conjunta dos casos *Marbury v. Madison* e *Stuart v. Laird*, vistos acima, reforça a ideia de que as Cortes Supremas não se reduzem a simples órgãos judiciários, pois são instituições políticas que, com as suas decisões, concorrem para moldar a estrutura administrativa, política e econômica de um país.<sup>320</sup>

O Supremo Tribunal Federal conseguiu recuperar com a “Constituição Federativa”<sup>321</sup> o seu papel original de guardião da Constituição e fiador do regime federativo. Que, bem ou mal, continua sendo exercido, como analisaremos, a partir de

---

<sup>319</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pp. 939-949.

<sup>320</sup> SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos: principais decisões**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 61.

<sup>321</sup> Esta expressão foi empregada pelo deputado Ulysses Guimarães no seu discurso na sessão solene da promulgação da nova Constituição. (BONAVIDES; ANDRADE, 1989, p. 923)

julgados selecionados como exemplificativos dos esforços de conciliar os múltiplos interesses envolvidos na chamada “Guerra Fiscal” do ICMS.

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, colhemos o emblemático caso retratado na ADI 3936 MC/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 19.9.2007, que declarou a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná que autorizava este ente, via Poder Executivo, a desencadear a “guerra fiscal” nas seguintes circunstâncias:

Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.

Para além de evidenciar a violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF, o dispositivo acima transcrito evidencia um dos efeitos dessa política beligerante sob a ótica do desajuste causado na economia, notadamente quanto a competição dos agentes. As Fazendas Públicas violam a esperada “neutralidade” tributária, descumprindo, em especial, os princípios da livre concorrência, o da capacidade contributiva e o da isonomia. Punindo reflexamente o contribuinte de fato, o cidadão-consumidor, que introjeta em suas despesas os custos derivados de política fiscal que, ao final, favorece certos setores ou determinados atores econômicos, conforme remarcamos no item 3.4.

O julgamento da ADI 3936, já sob a Relatoria da Ministra Rosa Weber, foi concluído em 25.10.2019. Curioso notar que, apesar de a medida cautelar, que suspendeu os efeitos da norma impugnada, ter sido deferida em 2007 pelo Tribunal, ela permaneceu vigente até o julgamento final. Previsão que, a propósito, violava também o princípio constitucional que veda o tratamento tributário diferenciado em razão da procedência ou destino da mercadoria ou serviço (Art. 152).

Do relatório do voto da Ministra Rosa Weber, destacamos a informação prestada pelo Presidente da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná no sentido de que a medida legislativa visava preservar o equilíbrio da carga tributária no âmbito do Estado do Paraná, traduzindo-se num “instrumento de defesa da economia local contra os profundos ataques decorrentes da concessão de benefícios fiscais por outros entes da federação”. De sua parte, o Governador do Estado do Paraná “asseverou que os benefícios

concedidos no Decreto nº 986/2007 também foram adotados por outras unidades da Federação, o que retirou a característica de neutralidade do ICMS”.<sup>322</sup>

No entanto, a Ministra consigna que os objetivos perseguidos pela norma impugnada não se sobrepõem às finalidades primordiais do princípio da reserva de convênio (Art. 155, § 2º, XII, “g”), traduzindo-se, em verdade, em diversos prejuízos econômicos e financeiros para os Estados e Municípios. Primeiro, a Ministra recordou que a finalidade da reserva de convênio “é viabilizar a estruturação de uma política racional de estímulos econômicos no âmbito do ICMS, de caráter nacional, consentida e coordenada por todos os Estados e pelo Distrito Federal”, evitando “a competição predatória entre os Estados da Federação para atrair contribuintes aos seus territórios”. De fato, a competição desenfreada provoca efeitos deletérios para todos os envolvidos, inclusive para terceiros: (i) redução da arrecadação do imposto; (ii) redução da partição dos Municípios na receita do ICMS; (iii) perda de novos contribuintes ou empreendimentos para os demais Estados; (iv) Municípios dos demais Estados também são penalizados com a redução na arrecadação do ICMS.<sup>323</sup>

O voto da Ministra, além de remarcar a jurisprudência do STF, contrária à concessão unilateral de incentivos do ICMS, mesmo a pretexto de proteção do mercado regional, delineia uma série de consequências deletérias a desejável eficiência do mercado, na esteira da conclusão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE na Consulta nº 38/99, conforme analisada no item 3.4.

Inicialmente, o voto destaca o efeito geral de diminuição do grau de eficiência da economia, tendendo a inverter a lógica de maximização da riqueza segundo o melhor posicionamento em setores e regiões para, eventualmente, uma colocação que seja realizada ao custo de incentivos que compensem a diferença de um custo mais elevado:

a) em primeiro lugar, há o efeito geral de reduzir o grau de eficiência da economia como um todo. Em princípio, num sistema de mercado concorrencial e na ausência de interferências, as empresas tenderiam a dispor-se em setores e regiões de forma a gerar o máximo de riquezas possível com o menor uso de recursos possível. Uma empresa ou setor favorecido passa a poder funcionar sem essa lógica. Pode instalar-se num local em que seu custo seja muito mais alto (por distância do mercado fornecedor ou consumidor, carência de infraestrutura, preparo da mão-de-obra etc), desde que o incentivo que receba mais do que compense a diferença. Note-se que seu preço final para o consumidor

<sup>322</sup> Inteiro teor do Acórdão na ADI 3936, p. 5. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>. Acesso em: 6 jan. 2023.

<sup>323</sup> Inteiro teor do Acórdão na ADI 3936, pp. 6-7. Disponível no site do STF (<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>). Acesso em 6.1.2023.

pode até ser menor do que o de seus competidores não incentivados (ou seja, o consumidor pode estar até, diretamente e apenas neste ponto específico, se beneficiando). No entanto, o consumo de recursos da sociedade continua sendo superior – o custo da empresa é maior-, e realizado de forma ineficiente. A coletividade como um todo estará, pois, sendo prejudicada. Coletividade esta, recorde-se, a titular do direito à concorrência, nos termos do art. 1º, § único, da Lei nº 8.884/94. Só essa consideração sem dúvida já bastaria para demonstrar que a prática da guerra fiscal tem efeitos negativos para a concorrência e a sociedade.

Num segundo plano, vislumbra-se que a empresa beneficiada com o incentivo poderá ter uma margem de lucro tão superior aos concorrentes que lhe possibilitará, para além do desestímulo a inovação, “jogar” com os preços de forma a afasta-los da disputa de mercado:

b) a empresa beneficiada passa, com o incentivo, a gozar de um enorme colchão de proteção em relação aos competidores. Tem assegurada uma lucratividade tão superior (da ordem de muitas centenas de pontos percentuais) à concorrência que pode perfeitamente dar-se ao luxo da estagnação. Perde o incentivo à busca de maior eficiência e de inovação, na medida em que dificilmente qualquer ganho nesse sentido por parte das outras empresas chegará perto da redução de custos derivada da isenção. O empresário incentivado pode, por exemplo, ainda de forma mais lucrativa do que a média do mercado, reduzir seu preço a um ponto que os outros não serão capazes de acompanhar, dado que têm de cumprir obrigações tributárias cujo peso considerável foi amplamente demonstrado acima. E note-se que a empresa beneficiada não teria necessidade de elevar seu preço posteriormente para recuperar uma prática “predatória”, na medida em que não estaria perdendo dinheiro, de forma que poderia em tese manter um preço inviável para outros competidores indefinidamente.

Um terceiro efeito encarece a desvantagem competitiva das empresas não beneficiadas pelos incentivos, independentemente dos seus méritos, afetando a concorrência e o bem-estar em geral:

c) os concorrentes da empresa incentivada encontram-se numa situação brutal de desvantagem independentemente dos seus méritos. Por mais eficiente que sejam em relação à empresa incentivada, o favorecimento desta é de tal monta que esforços de redução de custos ou mesmo de melhorias tecnológicas dificilmente poderiam chegar perto de compensá-los. Mais ainda, haveria sempre a possibilidade de que a outra, protegida pelo seu gordo colchão protetor, a qualquer momento iniciasse práticas “predatórias” que não poderiam ser acompanhadas. O resultado em termos de insegurança para tomada de decisões empresariais é evidente, magnificado ainda pela possibilidade de que incentivos ainda não existentes sejam concedidos a um concorrente novo ou mesmo já existente, a qualquer momento, e por qualquer motivo. Cria-se portanto um poderosíssimo desincentivo para investimentos, tanto de ampliação e melhoria quanto na forma de novas entradas, com todos os evidentes impactos perniciosos de tal situação no que se refere à concorrência e ao bem estar geral.<sup>324</sup>

---

<sup>324</sup> Conselheiro Relator Marcelo Calliari. Voto na Consulta CADE n. 38/99.

Aparentemente, o voto da Ministra Rosa Weber atende a preocupação quanto ao aspecto econômico dos direitos, formulada em artigo de Ronald Coase. Coase externou seu anseio que os Juízes levassem em consideração as consequências econômicas de suas decisões na seguinte declaração: “... seria desejável que as cortes pudessem entender as consequências econômicas de suas decisões e, contanto que seja possível sem que se crie muita incerteza acerca do posicionamento jurídico per se, tomassem-nas em consideração ao exercerem a jurisdição”.<sup>325</sup>

Roberta Nascimento propõe alguns parâmetros para validar a consideração econômica como fundamento da decisão judicial. Embora pareça óbvio, a primeira questão diz respeito à própria exposição desse tipo de argumento: “... se a preocupação com as consequências atuou na tomada de decisão, esse dado deve ser revelado e debatido entre os julgadores”, demonstrando-se “o caminho do raciocínio que conduziu à conclusão do julgamento”. Ele não pode ser utilizado de forma isolada para sustentar uma posição, revelando-se tal bandeira um limite para argumentos dessa natureza. E, por outro lado, “o argumento consequencialista não pode resultar em decisão contrária ao direito”. Também, “a exigência no sentido de que o juízo sobre as consequências seja generalizável, tenha validade erga omnes, seja de alcance universal”. Por fim, a demonstração das consequências preditas, não sendo suficiente alegar, por exemplo, “as consequências para as contas públicas”, sem dados verificáveis que corroborem a afirmação.<sup>326</sup>

Os elementos propostos por Nascimento, como meta de racionalização e apuro do valor do pensamento econômico em matéria tributária, pode ser identificado, em boa medida, no voto da Ministra Rosa Weber na ADI 3936 (impacto nas contas públicas e desarranjo da concorrência), sem descurar do argumento jurídico, sem contrariar as regras. Pelo contrário, reforça a necessidade de observância da reserva de convênio, ressaltando seus ideais.

---

<sup>325</sup> COASE, Ronald H. O problema do custo social. *The Journal of Law & Economics*. Volume III. Outubro de 1960. Tradução por Francisco Kummel F. Alves e Renato Vieira Caovilla, membros do Grupo de Pesquisa em Direito e Economia da PUC/RS.

<sup>326</sup> NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária**: Um estudo crítico. Dissertação (Mestrado em direito). Universidade de Brasília. Brasília, 2013.

Essa postura é reiterada nos demais julgados consultados<sup>327</sup> que, com pouca variação na causa de pedir<sup>328</sup>, tem reafirmado o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de declarar nulas leis e decretos que desconsiderem a previsão constitucional da deliberação prévia entre os Estados e o Distrito Federal para a outorga de benefícios no âmbito do ICMS, tendo como base a violação dos artigos 150, §6º, 152, 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Diante desta realidade, já em 2012, o Ministro Gilmar Mendes propôs a súmula vinculante n. 69, ainda não aprovada, que sintetiza o entendimento do Tribunal sobre a matéria, nos seguintes termos:

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

Como justificativa da proposta, o Ministro mencionou os seguintes precedentes: ADI 2345/SC, Rel. Min. Cezar Peluzo, Pleno, DJE 5.8.2011, ADI 2906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 29.6.2011, ADI 3794/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE 1º.8.2011, ADI 1247/PA, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJ 17.8.2011; ADI 1247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 17.8.2011; ADI 2548/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJ 15.6.2007; ADI 1308/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 4.6.2004; ADI 3312/MT, Rel. Min. Eros Grau, Pleno, DJ 9.3.2007; ADI 1179/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno DJ. 19.12.2002. Embora a conclusão dos julgados revele o entendimento do STF no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais do ICMS ao arrepio do regramento constitucional, notadamente a reserva de convênio, a proposta de súmula vinculante não foi aprovada até o momento.

---

<sup>327</sup> Na sessão de 1º de junho de 2011, o STF declarou inconstitucional inúmeras leis editadas no contexto da guerra fiscal, objeto de treze ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 1.247, 2.376, 2.549, 2.688, 2.906, 3.413, 3.664, 3.674, 3.702, 3.794, 3.803, 4.152 e 4.457). Embora alguns Estados (RJ, SP e MS) e o Distrito Federal tenham pedido a modulação dos efeitos das decisões nas ADIs 2549, 3674, 3794 e 4152, não obtiveram êxito.

<sup>328</sup> Ilustra essa variação, a ADI 3.796 que declarou inconstitucional lei do Estado do Paraná que, embora não tenha criado propriamente um novo benefício fiscal, ampliou unilateralmente programas de incentivo relativos ao ICMS, sem qualquer anuência dos demais Estados e do Distrito Federal. Também chama a atenção a ADI 4.481 na qual o STF, ao vedar a concessão unilateral de benefício fiscal sem a anuência do CONFAZ, relativo ao deferimento do ICMS devido pela importação de bem do ativo fixo, sem a incidência de juros e correção monetária, ponderou que o mero indeferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, razão pela qual pode ser estabelecido sem convênio prévio.

Ocorre que, antes dessa medida ter sido proposta, os Estados e o Distrito Federal adotaram medidas, por meio do CONFAZ (Convênios 84<sup>329</sup> e 86, de 30.09.2011<sup>330</sup>), para remediar os efeitos dos benefícios fiscais do ICMS julgados inconstitucionais, permitindo, em síntese, a suspensão e remissão dos créditos devidos por consequência dessas decisões.

Nessa trilha, o Distrito Federal editou lei específica - Lei 4.732/2011, alterada pela Lei 4.969/2012, para conceder a suspensão da exigibilidade do crédito tributário resultante da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário mais benéfico decorrente dos programas PRÓ-DF, TARE e REA. A discussão judicial levada a termo, reconheceu a constitucionalidade da lei referida, mormente em razão da segurança jurídica, e ensejou a recente aprovação pelo STF da tese do Tema 817 (RE 851421):

É constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais. (Sessão Virtual de 10.12.2021 a 17.12.2021)

No voto condutor, o Ministro Luís Roberto Barroso afastou a alegação de constitucionalização superveniente ao entender que os Convênios CONFAZ n<sup>os</sup> 84 e 86/2011 não abordaram a constitucionalidade ou não dos benefícios declarados inconstitucionais, mas “apenas permitiram que o DF, por meio de novo e inédito benefício fiscal, remitisse os créditos de ICMS que seriam exigíveis após as declarações de inconstitucionalidade, uma vez que elas produziram efeitos ex tunc”.<sup>331</sup>

Embora formalmente não tenha ocorrido uma constitucionalização superveniente de normas declaradas inconstitucionais como assentou a Corte, por via transversa, e sob o supedâneo da relevante questão da segurança jurídica, manteve-se o efeito desonerativo

---

<sup>329</sup> Suspende e concede remissão do ICMS relativos aos créditos tributários decorrentes do tratamento tributário concedido nos termos da Lei n<sup>o</sup> 2.483/1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal - PRÓ-DF.

<sup>330</sup> Suspende e concede remissão do ICMS resultante da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário concedido nos termos das Leis Distritais n<sup>o</sup> 2.381/1999 e 4.160/2008, que dispõem sobre regime de apuração do ICMS.

<sup>331</sup> O trecho completo do voto do Ministro Barroso reza o seguinte: “41. Os Convênios n<sup>os</sup> 84 e 86/2011 não abordaram, assim, a constitucionalidade ou não dos benefícios fiscais ‘PRÓ-DF’, ‘RAE’ e ‘TARE’, concedido unilateralmente pelo DF e declarados inconstitucionais pelo STF e pelo TJDF. Apenas permitiram que o DF, por meio de novo e inédito benefício fiscal, remitisse os créditos de ICMS que seriam exigíveis após as declarações de inconstitucionalidade, uma vez que elas produziram efeitos ex tunc. Os convênios não convalidaram e não reeditaram as leis distritais julgadas inconstitucionais, e nem poderiam, por se tratar de atos normativos com forma e finalidades diferentes. Os benefícios permaneceram inválidos após a aprovação dos convênios e da lei distrital aqui impugnada.”

de normas declaradas inconstitucionais, imprimindo-se uma espécie de efeito modulatório retardado.<sup>332</sup>

A solução gestada pelo CONFAZ em 2011, através dos Convênios nºs 84 e 86, para tentar equacionar os efeitos das declarações de inconstitucionalidade de benefícios ou incentivos fiscais do ICMS, concedidos em desacordo com a previsão constitucional, foi reforçada pela promulgação de uma medida legislativa de maior envergadura, editada com o mote de encerrar a guerra fiscal<sup>333</sup>. Trata-se da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea g do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Nesse sentido, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ celebrou o Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

Sem adentrar nos seus pormenores, o Convênio ICMS 190/17, celebrado com supedâneo na Lei Complementar nº 160/2017, representa uma trégua na batalha judicial provocada pela guerra fiscal e um nítido drible na jurisprudência do STF ao convalidar as inconstitucionais concessões de benefícios fiscais do ICMS. Medida política que vem sendo referendada pelo STF ao julgar prejudicadas as contestações de normas que foram

---

<sup>332</sup> O artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 permite ao Supremo Tribunal Federal, tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse público, modular os efeitos de suas decisões que declaram a inconstitucionalidade de leis ou ato normativo, nos seguintes termos: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

<sup>333</sup> Este propósito é ressaltado no projeto de lei da senadora Lúcia Vânia, conforme referido na dissertação de Fernanda Terra de Castro Collicchio: “A segurança jurídica na remissão disposta na Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017 como solução da guerra fiscal entre os estados no âmbito do ICMS”. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2018.

restituídas na forma do Convênio ICMS 190/17, de acordo com os precedentes citados pelo Ministro Celso de Melo no voto da ADI nº 4934 AgR/RJ<sup>334</sup>.

Aparentemente, o Supremo Tribunal Federal escolheu adotar uma postura de autocontenção e privilegiar a solução legislativa acordada pelas unidades federativas, conforme deixa transparecer o seguinte trecho do voto do Ministro Celso de Melo na ADI nº 4934 AgR/RJ:

Cumpra assinalar, no entanto, que a União Federal, objetivando construir uma solução consensual e participativa em relação à questão da “guerra fiscal” entre as unidades federadas e restabelecer o primado da confiança e da segurança jurídica que informa as relações jurídico-tributárias entre o Poder Público e os contribuintes, editou a LC nº 160/2017, autorizando os Estados-membros e o Distrito Federal a celebrarem, no âmbito do CONFAZ, convênio destinado a viabilizar “a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”. (grifei).

Não obstante tenha o Ministro se apegado ao aspecto técnico da prejudicialidade da discussão, em vista da superveniência de nova base normativa que substituiu a originalmente impugnada, para extinguir a ADI nº 4934 AgR/RJ, ficaram pendentes pontos que fragilizam a constitucionalidade da norma, tais como a exigência de lei específica (Art. 150, § 6º, CF) e a vedação de discriminação tributária (Art. 152, CF), como salientou o Procurador-Geral da República em seu agravo regimental. Assim, diante de uma aparente solução político-legislativa para a guerra fiscal, costurada pelo CONFAZ, com a autorização do Congresso Nacional e a, posterior, anuência do STF, restam pendentes questões igualmente preocupantes como a referente aos efeitos colaterais dessa disputa, em parte tratados neste trabalho, que continuarão a atingir a sociedade e a economia pelos próximos anos.

---

<sup>334</sup> O Ministro assim se expressou: “Impende acentuar, por oportuno, que eminentes Juizes de ambas as Turmas desta Suprema Corte, defrontando-se com situação idêntica à registrada nos presentes autos (ADI 4.498/PE, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 4.534/GO, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES – ADI 4.834/RJ, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – ADI 4.836/MS, Rel. Min. ROBERTO BARROSO – ADI 4.933/RJ, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA - ADI 4.935/ES, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 4.993/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 5.092/GO, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 5.226/GO, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES – ADI 5.229/MS, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, v.g. ), vieram a julgar extintas, sem resolução de mérito, ações diretas que, igualmente ajuizadas contra atos estatais praticados no contexto da “guerra fiscal”, perderam o objeto em decorrência da regularização promovida pelos Estados-membros, com fundamento na LC nº 160/2017 e no Convênio ICMS nº 190/2017, em relação aos benefícios tributários concedidos em desacordo com a norma inscrita no art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal.”

Cumpra assinalar que recentemente (ADI 6152/MA, julgado em 30.09.2022), o STF rechaçou uma tentativa de rompimento da trégua instalada, reafirmando na hipótese a exigência de observância da reserva de convênio (Art. 1555, § 2º, XII, “g”, CF), consignando o Relator, Ministro Edson Fachin, que a Lei Complementar nº 160/2017 “representou um ‘freio de arrumação’ aos tantos benefícios concedidos unilateralmente no âmbito do fenômeno apelidado de ‘guerra fiscal’. Permitiu-se a sua convalidação, mas se impôs maior rigor à exigência, sendo, além de pouco razoável, ofensivo à segurança jurídica iniciar-se novamente um processo de relativização”.

Da mesma forma como na ADI 3936, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, o Tribunal também explicitou que a legislação combatida, no bojo da guerra fiscal do ICMS, representava um desequilíbrio concorrencial. Na espécie, a Associação Brasileira de Bebidas - ABRABE ajuizou uma ação direta de inconstitucionalidade em face da Lei maranhense nº 11.011/2019, que acrescentou a alínea “m” ao inciso II do art. 23 da Lei Estadual nº 7.799/2002, para estabelecer alíquota reduzida de ICMS para as operações com cervejas que contenham, no mínimo, 15% de fécula de mandioca em sua composição, desde que comercializadas em embalagem retornável. A alíquota original de ICMS para a comercialização de cerveja era de 28,5% e foi reduzida para 12%, no Estado do Maranhão, para incentivar a instalação de uma fábrica específica de cervejas no Estado (cerveja feita de mandioca). No aspecto material, uma das razões apontadas para a inconstitucionalidade da norma impugnada era o desequilíbrio concorrencial, isto é, a violação do inciso II do artigo 170 da Constituição Federal, tendo em vista o desequilíbrio concorrencial decorrente da redução da alíquota. Nesse ponto, o Ministro destacou o entendimento firmado na ADI 5472, também de sua relatoria, no sentido de que a criação de vantagens competitivas viola a livre concorrência, criando uma discriminação tributária não permitida pelo sistema constitucional, *in verbis*:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. GUERRA FISCAL. REQUISITO DE FRUIÇÃO DE REGIME FAVORECIDO TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. SUBSÍDIOS FISCAIS E ECONÔMICOS. DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ORIGEM. DESIGUALDADES REGIONAIS. DESENVOLVIMENTO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E DE EQUILÍBRIO. DESESTABILIZAÇÃO CONCORRENCIAL. LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR.

(...)

3. Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-

membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos.

4. Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.

5. A cotização do percentual mínimo de prestadores de serviço de transporte e a atribuição de encargos incompatíveis à iniciativa privada representam ofensa direta às liberdades fundamentais da empresa, pois não guarda correção jurídica a atribuição de deveres instrumentais que praticamente equiparam o agente econômico privado à Administração Pública, com mera finalidade de persecução de política financeira estadual em contexto de guerra fiscal.

6. Há desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território.

7. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência.” (ADI 5472, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-164 DIVULG 13-08-2018 PUBLIC 14-08-2018)

Esses dois últimos precedentes, a par da ADI 3936, demonstram que o STF, para além da proteção à reserva de convênio, tem atentado-se, de maneira explícita, aos desarranjos econômicos que a guerra fiscal do ICMS provoca. Contribuindo, em grande medida, para desincentivar a utilização inadequada de benefícios e incentivos fiscais do ICMS na condução da política econômica de determinadas regiões do país. Obrigando um tratamento mais racional da matéria e um federalismo verdadeiramente cooperativo.

Na verdade, a Corte Suprema brasileira tem dado eco a voz da doutrina que há muito vem denunciando o equívoco da concessão de benefícios e incentivos fiscais do ICMS de forma unilateral como sucedâneo da política macroeconômica. O item 3.2, seguinte, apresenta o parecer de especialistas sobre o sistema tributário ideal de modo a manter o comportamento competitivo no mercado entre os atores econômicos, mas também aproximar-se de um equilíbrio entre a equidade e a eficiência.

## 3.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO “IDEAL”?

### 3.2.1 A visão dos especialistas

A concepção de um sistema tributário “ideal” é uma tentativa contínua dos estudiosos da economia e do direito.<sup>335</sup> No século 18, Adam Smith formulou quatro máximas consideradas indispensáveis para uma tributação ótima, quais sejam:

- a) equidade: os súditos de todo Estado devem contribuir para manutenção do governo o mais próximo possível às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que desfrutam individualmente sob a proteção do Estado.
- b) certeza: o tributo que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O vencimento, a forma de pagamento, o valor a ser pago devem ser claros e evidentes, tanto para o contribuinte quanto para todas as outras pessoas. Smith entende que a certeza quanto cada indivíduo deve pagar supera em importância a falta de equidade no campo da tributação, pois diminui as chances do contribuinte ficar a mercê do coletor de impostos.
- c) conveniência: Todos os tributos devem ser arrecadados no momento ou da forma mais conveniente para que o contribuinte os pague.
- d) economia: Cada tributo deve ser concebido de tal modo que as pessoas tenham que desembolsar o mínimo possível acima do que traz ao tesouro público do Estado. Evitando-se, por exemplo, gastos adicionais com o cumprimento da burocracia estatal e fiscalização.<sup>336</sup>

Por sua vez, Jean-Baptiste Say esboçou os parâmetros da tributação liberal ao criar cinco regras, a partir das quais, deveriam ser assentados os sistemas tributários. Daí:

(...) os melhores impostos, ou os menos ruins, deveriam ser moderados quanto a sua carga, aqueles que significassem o menor possível da carga que pesa sobre o contribuinte sem trazer benefícios ao tesouro público. Enumerou, ainda, aqueles cujo fardo é repartido de forma equânime e que prejudique o mínimo possível a reprodução e que possam ser, de preferência, favoráveis do que contrários à moral e aos hábitos úteis da sociedade.<sup>337</sup>

Falcão observa que na sua exposição Jean-Baptiste Say destacou elementos de justiça fiscal como a progressividade e a limitação do tributo, vislumbrando a função extrafiscal do tributo e semeando a ideia de imposto sobre o consumo, *in litteris*:

<sup>335</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 178.

<sup>336</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. 1 ed. São Paulo: Edipro, 2022. pp. 798-799.

<sup>337</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1a. ed. Marília-SP: Artes & Ciências, 2009, v. 01, p. 137-156.

Say expôs os princípios que se revelaram, mais tarde, como sendo inerentes à noção de justiça fiscal, dentre eles a progressividade e a limitação da tributação indireta sobre os produtos considerados de luxo ou considerados danosos para a saúde física e moral do povo como o álcool e o tabaco. Ao notar que determinados tributos poderiam ser utilizados como meio de repressão, de forma independente dos recursos proporcionados ao Estado, Say vislumbrou o caráter extrafiscal do tributo, o que viria a dar origem, na tributação moderna do século XX, ao Excise Tax, recepcionada em diversos sistemas tributários com denominações diferentes tais como tributação analítica, seletiva ou de consumo especial.<sup>338</sup>

No âmbito da pregação do livre mercado, Frédéric Bastiat defendia que “a única forma de conciliar o desenvolvimento da atividade econômica e o rendimento do imposto, seria a supressão dos direitos aduaneiros e a adoção de impostos sobre o consumo, com alíquotas ad valorem”.<sup>339</sup> Na concepção de Falcão, “Bastiat remeteu a questão ao ideal de neutralidade econômica, se juntando, assim, a Say e aos liberais ingleses”.<sup>340</sup>

Segundo Eugenio Lagemann, o Código Tributário Nacional brasileiro consagrou a teoria da tributação equitativa. Esta teoria considera a justa distribuição da carga tributária que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição. Sob essa ótica, no sistema tributário ideal, atribui-se ao imposto sobre a renda o papel central. Não obstante, a teoria traça que, para o imposto sobre o consumo, a sua base econômica deve ser ampla, envolvendo o gasto com todos os bens e serviços, estabelecendo uma alíquota única, a qual seria nula ou isenta para bens ou serviços de primeira necessidade. A adoção de uma base econômica ampla é justificada pela “definição de renda pessoal e pela busca do levantamento mais exato possível da capacidade de pagamento, com o objetivo da justiça horizontal” e, noutro lado, “também os objetivos da neutralidade de mercado e da produtividade fiscal reforçam a necessidade de bases amplas”. Por sua vez, “A alíquota única para o imposto sobre o valor adicionado justifica-se pela necessidade de transparência na carga tributária, evitando a discriminação entre setores econômicos e pessoas, assim como o surgimento de um ‘excess burden’”. Sendo que “a diferenciação da alíquota sobre vendas só é aceita para beneficiar bens e serviços classificados como necessários ao mínimo de existência”, não sendo a isenção do mínimo de sobrevivência encarada pelos teóricos da tributação

---

<sup>338</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1a. ed. Marília-SP: Artes & Ciências, 2009, v. 01, p. 137-156.

<sup>339</sup> Ibidem.

<sup>340</sup> Ibidem.

equitativa como uma forma de evasão do imposto. Por fim, o autor pondera que, embora a teoria pressuponha “um Estado ativo e intervencionista e um cidadão consciente”, a realidade revela que “A ação contínua de ativos grupos de interesse [lobbies], atualmente em número muito maior e mais bem organizados do que nunca, é tida como a origem da maioria dos casos de infração aos postulados da Justiça e da simplicidade do Direito Tributário”.<sup>341</sup>

Lagemann também analisa a estrutura tributária ideal sob a perspectiva da teoria da tributação ótima. Em resumo, o autor ensina que essa teoria apresenta que a solução ideal consiste na tributação em valor único, mas, por uma questão de falta de informações a respeito das habilidades naturais dos indivíduos, ela se caracteriza pela busca da segunda melhor solução, tendo como referência os princípios da eficiência e da justiça. Ele continua dizendo que se trata de montar o sistema tributário e de configurar os impostos de forma a atender a esses princípios, considerando os diferentes comportamentos da demanda de bens e serviços e da oferta de fatores de produção e de valoração da distribuição de renda. O resultado é um trade off entre as soluções eficientes e justas. O sistema tributário sugerido tem como esteios os impostos sobre o consumo e sobre a renda. Para a configuração do imposto sobre o consumo, tem-se como resultado mais destacado a regra da complementaridade, segundo a qual os bens complementares ao lazer devem ser tributados mais pesadamente do que os bens pouco ou menos complementares ao tempo livre ou deles substitutos. Como limitação da aplicabilidade das sugestões da tributação ótima destaca-se que exige do agente de tributação uma adequação das mesmas ao contexto, à realidade específica. Assim, por exemplo, no caso da tributação sobre o consumo que, em princípio, deveria ocorrer através da adoção de alíquotas diferenciadas para cada bem, na prática, por causa dos custos administrativos excessivos, aceita-se que seja realizada através de um número reduzido de alíquotas.<sup>342</sup>

Palmilhando uma trilha voltada para justiça e a aceitação social do tributo, Viol entende que certas atitudes e elementos devem estar presentes na elaboração da política tributária. Sob o aspecto político, seria importante que a sociedade tivesse uma noção clara da tributação como um elo legítimo entre governantes-governados. O Estado, respeitando essa relação de acordo com as restrições e controle democrático, e a

---

<sup>341</sup> LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, 2001. pp. 288-306.

<sup>342</sup> LAGEMANN, Eugenio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, 2004. pp. 403-426.

população, percebendo os tributos como meio para a construção do bem-comum, na qual todos devem participar da sua seleção, acompanhamento e resultados. Na via econômica, o mais importante seria comunicar, claramente, “por que o sistema tributário está desenhado de determinada forma, qual seu objetivo de longo-prazo, por que determinados setores pagam mais que outros, qual a razão para as isenções e benefícios em vigor, ou porquê eles estão sendo abolidos, e como essa decisão vai colaborar para o desenvolvimento do país, etc”. Socialmente, mostram-se fundamentais a equidade e a noção de justiça fiscal. Embora Viol admita ser mais difícil, *a priori*, definir justiça, no caso concreto, essa resposta seria mais palpável por cada sociedade ao analisar as implicações do seu próprio sistema tributário. Por fim, sob o viés moral, deve-se tornar perceptível para a sociedade que “o sistema tributário é administrado de acordo com os mais altos valores da honestidade, retidão de caráter, integridade e aplicação imparcial das leis”. Por exemplo, deve-se agir e demonstrar que as elites econômicas estão pagando sua quota para o financiamento do bem-comum e que não passam ilesas ao controle tributário, havendo uma aplicação correta dos recursos públicos, sem desvios, como fator importante para que a sociedade aceite a tributação.<sup>343</sup>

O desenho do sistema tributário proposto por Viol é acompanhado por uma série de ações a fim de garantir a realização das metas, quais sejam:

- a) representatividade popular (voto e voz) em matéria de tributação, evitando-se a distorção do exercício legislativo em favor da elite econômica. Ministar educação tributária que fortaleça a consciência cívica;
- b) legalidade tributária para além do respeito ao estatuído, formulando-se normas claras e com poucas exceções. Prezando-se pela estabilidade com mudanças claramente comunicadas à população;
- c) transparência e prestação de contas não apenas no lado da arrecadação, mas também no campo do gasto público, com o propósito de informar e suscitar a percepção de resultados no financiamento da coisa pública;
- d) respeito ao contrato social e sua contínua adequação à realidade socioeconômica para evitar as distorções tributárias que geram injustiças fiscais; e
- e) comunicação social efetiva, de modo a facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.<sup>344</sup>

Conscientes de que o sistema tributário se desenvolve em resposta a um somatório de influências - econômicas, políticas e sociais, não sendo fruto de uma engenharia

---

<sup>343</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, v. 2, 2005. p. 11.

<sup>344</sup> *Ibidem*, p. 11.

humana que tenha construído uma “estrutura tributária ideal”, Musgrave e Musgrave propõem alguns requisitos necessários que orientam a elaboração dessa estrutura:

1. A distribuição do gravame tributário deve ser equitativa. Todos devem pagar a sua ‘justa contribuição’.
2. Os impostos devem ser escolhidos visando a minimização de interferências com as decisões econômicas nos mercados, que na ausência dos tributos seriam eficientes. A imposição de ‘excessos de gravame’ deve ser minimizada.
3. Ao mesmo tempo, os impostos podem ser utilizados na correção de ineficiências do setor privado, desde que provem ser instrumentos operacionais adequados para fazê-lo.
4. A estrutura tributária deve favorecer a utilização da política tributária com relação aos objetivos de estabilização e crescimento.
5. O sistema tributário deve permitir uma administração eficiente e isenta de arbitrariedades, sendo ainda necessário que o sistema seja compreensível para o contribuinte.
6. Os custos administrativos e de atendimento às exigências tributárias devem ser tão baixos quanto for compatível com os outros objetivos.<sup>345</sup>

As diferentes concepções de um sistema tributário ideal, vistas acima, parecem não se distanciar muito, notando-se na proposta de Violl uma preocupação maior na justificativa social. Havendo, no entanto, evidentes pontos de convergência entre todos.

Por outro lado, no próximo subitem passaremos a tratar de um ponto de divisão que é a distribuição social do ônus tributário. Discussão perene de quase todas as propostas de reforma tributária, mas que, notadamente no caso brasileiro, não se pode passar ao largo.

### 3.2.2 A questão da justiça fiscal

Certamente, um dos pontos mais sensíveis de um sistema tributário ideal diz respeito à questão da equidade por exigir uma complexidade administrativa e poder interferir na neutralidade desejada para o sistema.<sup>346</sup> Mas quais seriam os requisitos para uma distribuição adequada do gravame tributário, de modo a conciliar a mínima distorção no mercado e atingir a justiça fiscal?

Para tentar responder a essa pergunta precisamos tratar das diferentes abordagens que buscam definir o que seria um sistema tributário equânime dado que não há um

---

<sup>345</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 178.

<sup>346</sup> Ibidem, p. 178.

consenso quanto ao que cada contribuinte deve pagar em termos de “parcela justa” para cobrir os gastos do governo.<sup>347</sup>

As linhas de pensamento que iremos tratar são as que se baseiam no princípio do benefício e outra que utiliza o princípio da capacidade de pagamento. O primeiro princípio citado, que remonta a Adam Smith<sup>348</sup>, advoga que o sistema tributário equitativo é aquele onde cada indivíduo tributado contribui com uma quantia proporcional aos benefícios, que ele obtém dos serviços públicos. Nessa perspectiva, Musgrave e Musgrave concluem que “o sistema tributário realmente equitativo irá variar de acordo com a estrutura de dispêndios do setor público”. Isto é, alia política tributária e política de dispêndios do governo. A segunda abordagem utiliza o princípio da capacidade de pagamento que, independentemente da determinação dos dispêndios públicos, estipula que “uma determinada receita total é necessária e cada contribuinte é convidado a participar de acordo com sua capacidade de pagamento”. Embora não seja a mais satisfatória do ponto de vista econômico, ela continua sendo preferida por melhor favorecer a distribuição de renda.<sup>349</sup>

Apesar das deficiências,<sup>350</sup> ambos os princípios têm um importante papel a cumprir na formulação de uma estrutura tributária equitativa. De forma resumida, Musgrave e Musgrave explicam que “As pessoas que compõem uma comunidade, ou algum grupo majoritário da mesma, não estariam dispostas a sustentar um programa fiscal se, no cômputo global, elas não se beneficiassem com o programa em questão”. Outra vantagem analisada com o princípio do benefício estaria em imprimir um processo decisório mais racional ao se relacionar cada imposto com cada decisão específica de dispêndio.<sup>351</sup> Embora possua essas vantagens, o princípio do benefício é limitado no tocante à questão da equidade na tributação. Tal lacuna “é preenchida com a regra de que cada pessoa deve

---

<sup>347</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 178.

<sup>348</sup> O princípio do benefício está contido na descrição da máxima da equidade tributária, vista acima, na parte que propõe que a contribuição do súdito para a manutenção do Estado deve ser proporcional ao rendimento de que desfruta individualmente sob a proteção do Estado (SMITH, 2022, p. 798).

<sup>349</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 179.

<sup>350</sup> Para o princípio do benefício se tornar operacional, os benefícios dos dispêndios públicos para cada contribuinte devem ser conhecidos. Noutra via, o princípio da capacidade de pagamento só é aplicável se soubermos avaliar a referida capacidade de pagamento. Ademais, nenhum dos princípios enfoca as funções da política tributária. O princípio do benefício alocará os recursos necessários ao custeio dos serviços públicos, mas não tratará dos impostos necessários para o financiamento de pagamentos de transferências e para a implementação de políticas redistributivas. Apesar do princípio da capacidade de pagamento atender melhor o problema distributivo, deixa indeterminado o fornecimento dos serviços públicos (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980, p. 179).

<sup>351</sup> Ibidem, pp. 179-180.

contribuir para o custeio dos dispêndios governamentais de acordo com sua ‘capacidade de pagamento’”.<sup>352</sup>

Nesse tocante, entendemos oportuna a reiteração das considerações de Nunes, consignadas no item 1.1. O autor afirma que a matriz tributária está dividida nas estruturas endógena e exógena. Segundo sustenta, “a estrutura interna da matriz tributária é orientada pelo valor da justiça aplicada aos casos concretos, daí porque será mais adequado examinar seus princípios e regras à luz da equidade”. Por sua vez, “a equidade é o valor que guia o sistema composto pela estrutura endógena da matriz tributária, e o princípio jurídico que busca sua efetividade é o da capacidade contributiva”.<sup>353</sup>

Porém, para Nunes, “Na pretensão de se alcançar a cota justa de contribuição de cada contribuinte, a equidade é uma utopia quando colocada diante das teorias do benefício ou do sacrifício comum”. Isto porque “As presunções no direito tributário levam a distorções e iniquidades, da mesma forma que ofende a ideia de igualdade e conseqüentemente a de justiça”. Como prova, Nunes menciona a discussão a respeito da “previsão de incentivos e privilégios para determinados setores ou categorias de contribuintes, sem medidas compensatórias para os menos favorecidos e demais pagadores de tributos”. Por isso ele conclui que, “a pretexto de realizar o valor da equidade, a estrutura endógena da matriz tributária pode levar a tributação a praticar o efeito exatamente oposto, que é a iniquidade da matriz”, a exemplo da regressividade em razão da renda e do consumo.<sup>354</sup>

Nunes responde negativamente à pergunta se seria possível propor-se um modelo de tributação equitativo, ainda que se utilize o princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre renda, propriedade e consumo. Para ele, o conceito de equidade na tributação não é plenamente aplicável:

A equidade pode ser otimizada por meio das regras de progressividade, seletividade etc., mas não efetivada como pode ocorrer em outras áreas do direito em que a equidade está a depender do exame do caso concreto pelo juiz. Na tributação, as regras que dispõem sobre progressividade, seletividade etc. podem se aproximar da ideia de justiça no caso concreto, mas não conseguem definir a quota justa de cada contribuinte porque inevitavelmente terá que se valer de presunções. Isso não exclui, evidentemente, a força normativa da

---

<sup>352</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980. p. 183.

<sup>353</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese (Doutorado em direito). Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília, agosto/2016. pp. 314-315.

<sup>354</sup> *Ibidem*, p. 315.

equidade como valor a inspirar a adoção de princípios, como é o caso da capacidade contributiva.<sup>355</sup>

Para além do papel do sistema e da política tributária na conformação da riqueza global, Joseph Stiglitz aborda em seu livro “The Price of Inequality” a teoria da produtividade marginal como a definir os retornos econômicos de cada indivíduo em proporção a contribuição para a sociedade. Em outras palavras, esta teoria sustenta que os rendimentos das pessoas decorrem de sua maior ou menor produtividade. Assim, mercados competitivos, funcionando através das leis da oferta e da procura, determinam o valor da contribuição de cada indivíduo, cuja remuneração é graduada pelo nível de talento.

Embora Stiglitz reconheça que alguns indivíduos façam enormes contribuições à sociedade, o modelo que melhor descreve a determinação da renda no topo não é baseado nas contribuições ou talentos dos indivíduos que a teoria da produtividade marginal introduziu. Para ele, grande parte dos ganhos mais elevados é, ao contrário, oriundo de empréstimos. Assim, os aluguéis pagos moveram dólares da base e do meio para o topo e distorceram o mercado em benefício de alguns e em desvantagem de outros.<sup>356</sup>

Para Stiglitz, uma economia mais eficiente e uma sociedade mais justa também virá de fazer os mercados trabalharem como mercados - mais competitivos, menos exploradores - e temperando seus excessos. Afinal, “as regras do jogo importam não apenas para a eficiência do sistema econômico, mas também para a distribuição”.<sup>357</sup>

Por muito tempo o produto interno bruto tem predominado como uma referência que sinalizaria os acertos da política econômica. Stiglitz, porém, adverte que não se deve sucumbir ao fetichismo do produto interno bruto. Segundo o autor, o produto interno bruto não é uma boa medida de performance econômica, pois ela não refletiria acuradamente as mudanças no padrão de vida de muitos cidadãos. E também ele não diria se o crescimento experimentado é sustentável.<sup>358</sup>

Vasconcellos e Garcia também reconhecem as limitações do PIB como uma medida de bem-estar, no entanto, para esses autores, “a medida do PIB é um indicador

---

<sup>355</sup> NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**. Tese (Doutorado em direito). Faculdade de Direito. Universidade de Brasília, Brasília, agosto/2016. pp. 262-263.

<sup>356</sup> STIGLITZ, Joseph E.. **The price of inequality: how today’s divided society endangers our future**. 1 ed. New York: Norton, 2013. p. 334.

<sup>357</sup> Ibidem, p. 334.

<sup>358</sup> Ibidem, p. 335.

útil tanto para comparações internacionais como para medir o crescimento do país ao longo dos anos, captando razoavelmente o grau de desenvolvimento social e econômico”. Admitem, contudo, que “é sempre oportuno considerar outros indicadores, como grau de distribuição de renda, analfabetismo, mortalidade infantil, expectativa de vida, leitos hospitalares *per capita*, consumo de calorias e proteínas *per capita*, para que se tenha uma avaliação mais completa da real condição socioeconômica de um país”.<sup>359</sup>

Enquanto o sistema tributário favorecer o crescimento econômico de poucos e estiver voltado prioritariamente para o atendimento da eficiência do mercado, a população com ganhos mais baixos continuará a ser penalizada com o pagamento de tributos que proporcionalmente comprometem parcela significativa de sua renda. Aliás, a questão da escolha no conceito de matriz tributária busca afastar o viés teórico tributário que propugna uma reforma do sistema que predominantemente favoreça o ambiente de negócios. Essa proposta peca por não contemplar “também a questão de fundo, e que serve de norte para todo o modelo de Estado Social e democrático de direito que adotamos, ou seja, a questão da equidade”.<sup>360</sup>

De fato, ignorar a disfuncionalidade do sistema tributário, máxime no tocante a equidade, significa contribuir para a perpetuação da dependência dos menos favorecidos a programas sociais de transferência de renda que, embora possuam o mérito de aliviar a condição dos que vivem abaixo da média social, podem provocar efeitos nocivos, a exemplo do desestímulo ao trabalho remunerado.<sup>361</sup> Esta medida poderia ser melhor aplicada se fosse alinhada com correções estruturais no sistema tributário que minimizassem, ou mesmo zerassem, a tributação sobre produtos e serviços essenciais (o mínimo existencial)<sup>362</sup>, sem descurar da política monetária de controle da inflação. Enfim,

---

<sup>359</sup> VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 162-164.

<sup>360</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. pp. 1032-1056.

<sup>361</sup> “... o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial de sua renda disponível. A dificuldade está em elaborar métodos que realmente funcionem e não tenham efeitos nocivos de outro tipo”. (...) Acreditamos que a transferência direta de dinheiro é um método melhor e que o problema está em como fazer isso sem tirar dos beneficiários o estímulo para ter um trabalho remunerado”. (...). Afinal, “Toda transferência de dinheiro que desestimula o trabalho é socialmente destrutiva” (Murphy e Nagel, 2005, p. 250).

<sup>362</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; DE MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. Notas em torno da “Tributação Ideal”. **Direito Tributário: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Ubaldo Cezar Baltazar, Raymundo Juliano Rego Feitosa. Florianópolis: CONPEDI/UFSC, 2014. pp. 7-27.

de todo modo, “silenciar no que tange a equidade implica em manter o resultado das escolhas que historicamente se fez em relação à matriz tributária brasileira”.<sup>363</sup>

---

<sup>363</sup> D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** Belo Horizonte: Letramento, 2020. pp. 1032-1056.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho abordou o tema da Guerra Fiscal sob a ótica da competitividade econômica, visando demonstrar que os incentivos fiscais (lato sensu) do ICMS, num primeiro momento, fomentam um desajuste na organização concorrencial do mercado, contribuindo para o favorecimento de determinados setores ou agentes econômicos. De forma secundária, a pesquisa menciona outros efeitos nocivos desta prática, como a fragilização das finanças públicas locais em detrimento da equidade do sistema tributário.

Demonstrou-se, através de modelos de formação de custos, que a margem de lucro de mercadorias e serviços é sensivelmente afetada pela oscilação percentual da alíquota do imposto, constatação que poderia também ter sido aferida pela redução da base de cálculo, o outro aspecto quantitativo do tributo. Vantagem advinda de incentivos fiscais ou financeiros que, evidentemente, projetam o beneficiário em posição privilegiada ante os concorrentes. Além disso, tenderia a inibição de investimentos, devido a uma concorrência desleal provocada pelo alto potencial de reduções fiscais de preços de empresas selecionadas politicamente.

O sistema tributário, em retaliação a guerra fiscal, acaba provocando uma seleção enviesada dos agentes que, ao fim, eleva o grau de ineficiência do mercado. Seja pela distribuição distorcida de vantagens econômico-financeiras, viabilizando o escalonamento artificial de resultados. Seja pela significativa elevação dos custos daquelas empresas que se esforçam por permanecer no mercado a despeito da concessão de igual vantagem competitiva.

Paralelamente, e aqui talvez se apresente o aspecto social mais preocupante da questão, relativo ao comprometimento das finanças públicas, não apenas no lado da criação e manutenção de políticas públicas. Mas, sobretudo, na diminuição da possibilidade de distribuição equânime dos ônus e da renda do Estado. Seja quanto ao fomento de programas de transferência de renda, seja quanto ao engessamento da matriz tributária, acentuando-se a dependência de bases firmadas na taxaço do consumo e da renda do trabalho assalariado. Favorecendo-se, desproporcionalmente, a renda do capital e o patrimônio.

Nesse ponto, aderimos as conclusões de Misabel Derzi no sentido de que a concorrência tributária interestadual exerce alta influência na acentuação da regressividade, pois as isenções e benefícios do ICMS reduzem a arrecadação e exigem

medidas destinadas à compensação das perdas, a saber: (a) o aumento do imposto incidente sobre o consumo de medicamentos, alimentos, energia, combustíveis e outros produtos e serviços essenciais à vida; (b) a criação de institutos, como a substituição tributária; as antecipações com incidência do tributo nas entradas de mercadorias provenientes de outros estados; as presunções de base de cálculo e de operações jurídicas, cuja ocorrência é incerta. Seja como for, “mesmo em nome da camada mais pobre da população, que mais recebe (e deve receber) benefícios previdenciários e assistenciais na forma direta, os caminhos adotados no País são questionáveis, porque o que se dá com uma mão tira-se com a outra”.<sup>364</sup>

No primeiro capítulo do trabalho, o item 1.1 focou as funções fiscais do Estado, primando por demonstrar, inicialmente, que o Estado brasileiro está constitucionalmente determinado “a dirigir e a condicionar o processo de reprodução do capital”, nas palavras de Comparato. Devendo, portanto, desempenhar os papéis que o mercado não consegue a contento, a exemplo do fornecimento bens e serviços públicos (função alocativa). E também, dado que o sistema de preços não leva a uma justa distribuição de renda, a atuação do Estado na área econômica deve continuar (função distributiva). Afinal, a falta de uma justa autorregulação, provoca a ação equalizadora do Estado na produção e na flutuação dos preços (função estabilizadora).

Como destaque deste item 1.1, apresentamos os conflitos gerados pelas tentativas de coordenação dessas funções. Aqui reiteramos que a tensão, aparentemente inescapável, posto que emergida do esforço de condução do interesse público, responde, algumas vezes, ao clamor social por mais políticas voltadas aos mais necessitados. Porém, ordinariamente, trata-se de uma acomodação da pressão exercida pelo mercado. Para isso, o Estado assegura, com o monopólio de dizer o direito e do uso da força, a hegemonia da classe burguesa (consolidada, no plano econômico, com a revolução industrial Inglesa, e, no plano político, pela revolução francesa) e estabelece “convencionalmente” o direito do mercado e o legítima.<sup>365</sup> Situação que caminha para um agravamento com a recente aprovação do Projeto de Lei nº 1202/2007, pela Câmara dos Deputados, que regulamenta o lobby e os grupos de pressão com a intenção de conferir transparência a essa atividade,

---

<sup>364</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. pp. 60-61.

<sup>365</sup> Para uma maior apreensão do arranjo Estatal pelo mercado, recomendamos a leitura do capítulo 4 - A livre concorrência e o mito da neutralidade (tributária) do Estado.

mas que, de fato, potencializa uma prática que deixa, ainda mais, em desvantagem o interesse dos menos favorecidos.<sup>366</sup>

Na sequência, no item 1.2, ressaltamos a óbvia, mas comumente ignorada lição, de que as escolhas político-sociais geram gastos para um orçamento público de receitas escassas. Diferentemente do sistema de preços, estipulado pelo mercado, as demandas sociais são definidas pelo voto dos representantes eleitos periodicamente pelo povo. Essa constatação serviu para revelar a outra faceta do fenômeno tributário, para além do caráter arrecadatório, emergindo as implicações de comprometimento do bolo orçamentário a cada decisão de âmbito político. O que produz, o mais das vezes, um efeito dominó no que diz respeito à necessidade de aumento da arrecadação tributária, ou outra fonte de receita, a depender do impacto advindo do gerenciamento público de vontades sociais. Em razão disso, os juízos acerca de a quais direitos se deve garantir proteção, de que forma esta deve ser garantida e de quanta riqueza social deve ser investida na proteção desses direitos devem ser sujeitados a uma crítica pública contínua e a um debate permanente no processo de deliberação democrática.<sup>367</sup>

Após, no item 1.3 do capítulo 1, ao expor o desenvolvimento das perspectivas econômicas clássica e neoclássica, defendemos, a partir das ideias de Amartya Sen, uma nova concepção de desenvolvimento social que privilegie a inclusão de camadas da sociedade que historicamente ficaram na retaguarda do crescimento econômico. Com isso, buscou-se uma visão mais ampliada do tratamento econômico do mercado que possa atender em maior grau os anseios de inclusão e liberdade democrática.

Enfim, o principal objetivo do primeiro capítulo da dissertação foi realizar um apanhado de premissas teóricas para uma melhor apreensão e dimensionamento das dificuldades geradas pela Guerra Fiscal do ICMS, foco da parte subsequente da pesquisa.

No segundo capítulo do trabalho, analisamos, inicialmente (item 2.1), a concepção de livre concorrência e tentamos desmistificar a ideia da pretensa neutralidade tributária do Estado. Constatamos que, diferentemente do que se prega, o *laissez-faire* propriamente dito jamais existiu. Em verdade, uma intensa atividade de regulação jurídica estatal foi a responsável pelo estabelecimento, para a estruturação e sucesso do capitalismo, e não

---

<sup>366</sup> Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/923489-camara-aprova-projeto-que-regulamenta-o-lobby>. Acesso em: 05 dez. 2022.

<sup>367</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 193.

movimentos espontâneos do mercado.<sup>368</sup> Identificamos que o “libertarismo vulgar” depõe contra essa premissa. Isto é, forja uma pregação que minimiza a atribuição do Estado na gerência econômica, maximizando um pretense protagonismo privado amparado em direitos “naturais” de propriedade pré-tributários. Nesse quadro, com a expansão do sufrágio, e sob um regime democrático, acreditamos, junto com Ripert, que a produção legislativa deveria caminhar, predominantemente, para a proteção daqueles que são, ao mesmo tempo, os mais fracos e os mais numerosos.

No item 2.2, apresentamos uma evolução política da ideia de Estado e sua conformação federativa na experiência Norte-Americana que, posteriormente, foi acomodada no Brasil por ocasião da República. Não sem entrecosques que provocaram, e provocam, fissuras na constituição normativa da tributação do comércio, digamos assim. Vimos que, desde a constituição Republicana até a Constituição Federal de 1988, a tributação mercantil, sob diferentes denominações<sup>369</sup>, passou a ser a principal fonte de receita dos Estados e sucessiva fonte de conflitos interfederativos por ser utilizada como mecanismo de alavancagem econômica na forma de benefícios e incentivos fiscais e financeiros.

No item 2.3, divisou-se a estrutura jurídica dos benefícios e incentivos fiscais e financeiros do ICMS. Nesse tópico, nos prendemos mais aos aspectos dogmáticos do desenho institucional imprimido a política de benefícios e incentivos fiscais referida, sobretudo, no texto constitucional e na legislação complementar nacional. Elas servem de amarras a utilização desenfreada de auxílios fiscais como sucedâneo a política macroeconômica. No entanto, verificamos que não evitam por completo a utilização de subterfúgios ou malabarismos técnico-legislativos que tentam driblar, e muitas vezes conseguem, as âncoras constitucionais gestadas para manter a “neutralidade” do sistema tributário e promover a livre concorrência dentro dos ideais de existência digna e justiça social.

Ao final do segundo capítulo da dissertação, no item 2.4, verificamos os reflexos regressivos e concorrenciais provocados pela política fiscal centrada nos incentivos

---

<sup>368</sup> FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire**: resgatando a base ética do liberalismo. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

<sup>369</sup> Conforme visto no capítulo 5, inicialmente, a Constituição republicana autorizou os Estados instituir o “Imposto sobre exportação de mercadorias”, este foi sucedido pelo “Imposto sobre vendas e consignações”, após o “ICM” (Imposto sobre circulação de mercadorias) e, atualmente, o “ICMS” (Imposto sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação).

fiscais do ICMS. Concluímos que, em ambos os casos, a atuação estatal milita, por um lado, em favor da criação de preferências de nichos ou agentes econômicos que passam a acumular, no mínimo, vantagens competitivas. Por outro lado, a diminuição das receitas públicas, comprime a criação e manutenção de políticas sociais, além de levar a uma maior acomodação da base exacional extraída do consumo e da renda do trabalho.

Frente a todos esses desarranjos, o terceiro capítulo do estudo apresenta o enfrentamento da questão sob a perspectiva da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal e projeta uma visão dos especialistas a respeito da discussão de modo a consubstanciar mais uma possível saída ao insistente conflito.

Assim, no item 3.1, fizemos, inicialmente, um levantamento da construção moderna da jurisdição constitucional, realçando a experiência estadunidense. Modelo de controle de normas que permanece no cenário atual do Judiciário brasileiro, mesmo que tenha sido mixado com o modelo da escola austríaca. Pudemos verificar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou na exigência de observância do princípio da reserva de convênio para a instituição de benefícios e incentivos fiscais pelos Estados e o Distrito Federal. Não descurando sua análise, sobretudo em julgados mais recentes, das implicações concorrenciais que os auxílios financeiros-fiscais provocam no mercado, somado ao desfalque das finanças públicas.

Por fim, o item 3.2 está dividido em dois subitens. No primeiro, expomos a visão de especialistas, de ontem e de hoje, que gestaram uma concepção de sistema tributário sob o mote de, ora manter um suposto equilíbrio competitivo no mercado entre os atores econômicos, ora aproximar-se o mais possível de um equilíbrio entre a equidade e a eficiência. Neste particular, ressaltamos o pensamento de Viol, para quem não há como dissociar a tributação da noção de equidade social. Assim, ela coloca que na decisão do *trade-off* da política tributária entre equidade e eficiência, a sociedade tem, sistematicamente, demonstrado sua preferência pelo primeiro. E que, ponderamos no subitem subsequente, embora não se possua um conceito de justiça fiscal preconcebido, avultando a tarefa da decisão política, é certo que, enquanto o sistema tributário favorecer o crescimento econômico de poucos e estiver voltado prioritariamente para o atendimento da eficiência do mercado, a população mais baixa continuará a ser penalizada com o pagamento de tributos que proporcionalmente comprometem parcela significativa de sua renda.

A pretensão do trabalho é insistir numa questão ainda pendente da política econômico-tributária no país, ciente de que os problemas da tributação no Brasil se

arrastam. Mantendo um quadro de injustiça social e fomentando uma dependência crescente dos estímulos estatais.

## REFERÊNCIAS

### Livros:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 10ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BERCOVICI, Gilberto; COSTA, José Augusto Fontoura. **Nacionalização: necessidades e possibilidades**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História Constitucional do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1989.

BORGES, Antonio de Moura. Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial. In: GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira & BORGES, Antonio de Moura (Coord.) **Intervenção do Estado no Domínio Econômico: Temas Atuais**. São Paulo: Lex Editora, 2006.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 7 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARDOSO, Fernando Henrique; FALETTO, Enzo. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (org.). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Vol. 2. Rio de Janeiro: Record, 2000. p. 497. Disponível em: <https://www.cepal.org/pt-br/publicaciones/1607-cinquenta-anos-pensamento-cepal>. Acesso em: 24 jan. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 18ª ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

CASTILHO, Fábio Roberto Correia. **Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CASTRO, Marcus Faro. **Perspectivas sobre as relações entre direito e processos econômicos**. CASTRO, Marcus Faro de; FERREIRA, Hugo Luís Pena (orgs.). **Análise Jurídica da Política Econômica**: a efetividade dos direitos na economia global. 1ª ed. Curitiba: CRV, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://www.editoracrv.com.br/livrosdigitais/biblioteca.html>. Acesso em: 14 jun. 2022.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (org). **Reformas ou deformas tributárias e financeiras**: por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Letramento, 2020. pp. 1032-1056.

FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro. (Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1a. ed. Marília-SP: Artes & Ciências, 2009, v. 01, p. 137-156.

FERRARI, Renato. **Em busca da paz tributária: fundamentos e projeto de reforma do Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: R. Ferrari, 1996.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.) **Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação**. 2ª ed. [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

GOYARD-FABRE, Simone. **Os princípios filosóficos do direito político moderno**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. 2 ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. Da Universidade de São Paulo, 1980.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1 ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POLANYI, Karl. **A grande transformação: as origens de nossa época**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

PRADO JÚNIOR, Caio. **História Econômica do Brasil**. São Paulo: Círculo do livro, 1982.

RIPERT, Georges. **Aspectos jurídicos do capitalismo moderno**. Campinas: Red Livros, 2002.

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

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. 1 ed. São Paulo: Edipro, 2022.

SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos: principais decisões**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STIGLITZ, Joseph E.. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future**. 1 st ed. New York: Norton, 2013.

TIPKE, Klaus. **A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.) **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge da Costa**. São Paulo: Quartien Latin, 2003, v. 1.

\_\_\_\_\_. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

**Artigos, relatórios, teses e dissertações:**

BUCHANAN, J.: Social Choice, Democracy and Free Markets, **Journal of Political Economy**, 1959, pp. 334-343.

CARVALHO, Carlos Eduardo. As origens e a gênese do Plano Collor, in **Revista Nova Economia**. Belo Horizonte. Vol. 16 (1). janeiro-abril de 2006. pp. 101-134.

COASE, Ronald H. “The problem of social cost”. **Journal of law and economics** 3:1-44.

\_\_\_\_\_, Ronald H. “**O problema do custo social**”. The Journal of Law & Economics. Volume III. Outubro de 1960. Tradução por Francisco Kummel F. Alves e Renato Vieira Caovilla, membros do Grupo de Pesquisa em Direito e Economia da PUC/RS.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. **Consulta nº 38/99**, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, 1999. Relator: Conselheiro Marcelo Calliari. Disponível em: <HTTP://www.cade.gov.br>. Acesso em: 1º nov. 2016.

CONSEIL DES IMPÔTS. **Rapport du Conseil fiscal de France-2004 : la concurrence fiscale et l'entreprise**. Disponível em: <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/044000466.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2023.

COSTA, Alcides Jorge. **Reforma Tributária: Uma Visão Histórica**. Aula inaugural, proferida no Salão Nobre da Faculdade de Direito, em 28 de fevereiro de 1994. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67245> Acesso em: 12 ago. 2022.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência Brasília**, v. 16, n. 108, Fev. 2014/Maio 2014. pp. 39-64.

ENRICH, Peter D. Saving the States from Themselves: Commerce Clause Constraints on State Tax Incentives for Business. **Harvard Law Review**, volume 110, dec 1996, number 2, pp. 377-468.

FRAZÃO, Ana. **Liberdade de iniciativa X Laissez faire: resgatando a base ética do liberalismo**. Disponível em: [https://www.academia.edu/50073475/Liberdade\\_de\\_iniciativa\\_X\\_Laissez\\_Faire\\_Resgatando\\_a\\_base\\_%C3%A9tica\\_do\\_liberalismo](https://www.academia.edu/50073475/Liberdade_de_iniciativa_X_Laissez_Faire_Resgatando_a_base_%C3%A9tica_do_liberalismo). Acesso em: 25 out. 2022.

GODOI, Marcio Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. v. 5, n. 5, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Bear e a interpretação econômica da Carta dos EUA. **Revista eletrônica Conjur**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jun-24/embargos-culturais-beard-interpretacao-economica-carta-eua>. Acesso em: 10 out. 2022.

IBANEZ, Pablo. **Território e guerra fiscal**: a perversidade dos incentivos territoriais. 2006. Dissertação (Mestrado em Geografia Humana). Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, USP. São Paulo, 2006. Disponível em: [http://www.teses.usp.br/index.php?option=com\\_jumi&fileid=29&Itemid=158&lang=pt-br&id=2006&filtro=Territ%C3%B3rio%20e%20guerra%20fiscal](http://www.teses.usp.br/index.php?option=com_jumi&fileid=29&Itemid=158&lang=pt-br&id=2006&filtro=Territ%C3%B3rio%20e%20guerra%20fiscal). Acesso em: 1 nov. 2016.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. As distorções de uma carga tributária regressiva. **Revista desafios do desenvolvimento**. 2015. Ano 12. Edição 86 - 28/03/2016. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=3233](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233). Acesso em: 29 jul. 2022.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, 2001. pp. 288-306.

\_\_\_\_\_, Eugenio. Tributação ótima. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 25, n. 2, 2004. pp. 403-426.

LENT, George E. Tax Incentives for Investment in Developing Countries, **review Finance & Development**, volume 4, International Monetary Fund. External Relations Dept., september 1967. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/022/0004/003/article-A005-en.xml>. Acesso em: 10 jan. 2023.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária**. Dissertação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; DE MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. Notas em torno da “Tributação Ideal”. **Direito Tributário: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Ubaldo Cezar Baltazar, Raymundo Juliano Rego Feitosa. Florianópolis: CONPEDI/UFSC, 2014. pp. 7-27.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Guerra Fiscal na visão de Alcides Jorge costa e na minha. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Org.) **Tributação Brasileira em Evolução**: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge da Costa. 1ª ed. São Paulo: IASP, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros.

Guerra Fiscal. **Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MORGAN, Mary Susan. The Formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology. **Working Paper nº 62/01**. Department of Economic History. London School of Economics. May 2001.

NASCIMENTO, Roberta Simões. **O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária**: Um estudo crítico. Dissertação (Mestrado em direito). Universidade de Brasília. Brasília, 2013.

NETO, Aristides Monteiro. **Governos Estaduais no Federalismo Brasileiro: Capacidades e Limitações no Cenário atual**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, novembro de 2013.

NUNES, Cleucio Santos. Tese “**Justiça e Equidade nas Estruturas Endógena e Exógena da Matriz Tributária Brasileira**”. Brasília: UnB, agosto/2016.

OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL - FGV/IBRE. **Carga Tributária no Brasil: 1990-2020**. Consultado em 29/07/22. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>

QUEIROZ, Paulo Aurélio de. **Estado deve evitar desníveis concorrenciais**. Revista Consultor Jurídico, 29 de março de 2010. Página acessada em 10.10.2016: [ConJur - Estado deve evitar desníveis concorrenciais gerados pelos tributos](#).

REALE, Miguel. O Plano Collor II e a intervenção do estado na ordem econômica, in **Temas de direito positivo**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária**. FGV: Núcleo de estudos fiscais, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação, in **Grandes questões atuais de direito tributário**. 11ª volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal”, in: **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP Ed., 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Lista de Alto Risco da Administração Pública Federal**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

TRUBEK, David M.. Max Weber sobre o direito e ascensão do capitalismo. **Revista Direito GV**. v.3. n. 1. Jan-jun/2007.

VARSAÑO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997.

\_\_\_\_\_. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1996.

VIOL, Andréa Lemgruber. Monografia: **O Fenômeno da Competição Tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro.**

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.** Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, 2005.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade.** Vol. 2. Brasília: Editora UnB, 2009.

#### **Documentos e Legislação:**

- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 out. 2022.

- BRASIL. [Constituição (1891)]. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 11 out. 2022.

- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 11 out. 2022.

- BRASIL. **Lei Complementar nº 24, 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 11 out. 2022.

- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, 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. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 11 out. 2022.

- BRASIL. **Lei Federal nº 13.874, 20 de setembro de 2019.** Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 11 out. 2022.