



O REGIME JURÍDICO DA ISENÇÃO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO*

THE LEGAL REGIME OF THE FISCAL EXEMPTION IN THE CONSTITUTION

Darwin de Souza Pontes**

Marcos Aurélio Pereira Valadão***

Liziane Angelotti Meira****

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo identificar as hipóteses de isenções e benefícios fiscais correlatos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, afim de identificar a importância do instituto no texto constitucional, e se existe, ainda que minimamente, um regime jurídico constitucional sobre as isenções fiscais.

PALAVRAS-CHAVE: Isenção fiscal. Benefício fiscal. Constituição. Regime jurídico.

ABSTRACT: The purpose of this study is to identify the hypothesis of exemptions and related tax advantages in the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, in order to identify the importance of the institute in the constitutional text, and if there is at least a constitutional legal regime on tax exemptions.

KEYWORDS: Tax exemption. Tax benefit. Constitution. Legal regime.

* Recebido em 28.11.17

Aceito em: 13.12.17

** Mestrando em Direito Tributário e Financeiro na Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Público pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR), onde se graduou em Direito. Juiz de Direito em Mato Grosso.

*** Pós-Doutor em Direito (UnB, 2017); Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Mestrado Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB), Ex-Presidente da 1ª Seção do CARF. **E-mail: profvaladao@yahoo.com.br**

**** Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheira do CARF. Professor e Pesquisador do Curso de Mestrado Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Público. **E-mail: lizianemeira@gmail.com**

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil dispõe de diversas previsões acerca de isenções e benefícios fiscais espalhadas pelo texto constitucional, tanto na parte permanente quanto nas disposições transitórias. Essas ocorrências disciplinam o tema isenção fiscal especificamente ou institutos correlatos que interferem na adoção do instituto pelas entidades tributantes.

O número elevado de previsões do assunto em seara Maior revela, a importância da regulamentação sobre o tema da isenção. Como cediço, o Brasil é formado por uma federação, composta por 26 estados e o Distrito Federal, e que conta como elementos integrantes do pacto federativo (*sui generis*) os municípios brasileiros¹.

Esse federalismo, que é calcado na autonomia dos entes federados², passa por elementos de coordenação e subordinação entre as entidades federadas, as quais, quais, buscam atrair riqueza e desenvolvimento para seus respectivos territórios.

E essa luta, em que se contextualiza o tema do federalismo fiscal, que é a pedra de toque que faz com que o sistema normativo constitucional, tenha uma ampla preocupação com a isenção fiscal e outros benefícios, e a forma como eles podem interferir nas interações e consequências nas entidades federadas.

Nesse breve estudo, se passará por uma breve visão sobre o federalismo fiscal e a guerra fiscal instalada entre as entidades federadas, que tem no seu epicentro, o tema das isenções fiscais e outros benefícios.

Após a analisar os dispositivos que regulam a isenção fiscal no texto constitucional, com especial tônica, às hipóteses mais gerais (ligadas aos tributos e ao orçamento público) e também ao particular caso do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, buscar-se-á compreender se há um regime jurídico mínimo de isenções e benefícios fiscais em âmbito constitucional.

¹ Nesse tom, o artigo 1º da Constituição: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”.

² Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

2. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO FISCAL

Em termos legais, a isenção fiscal é caracterizada como exclusão do crédito tributário, nos termos do artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN): “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção;”.

Em termos legais, pode ser entendida como hipótese de dispensa de tributo.

Neste sentido o Supremo Tribunal Federal (STF), na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 268/90, exarou o entendimento de que “A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação.” (STF, 1990, item 3 da Ementa do Acórdão).³

Paulo de Barros Carvalho, que é seguido por parte da doutrina⁴, entende que a isenção, sendo norma de estrutura, produz caso de não incidência tributária (CARVALHO, 2014, p. 482). Não seguimos nessa esteira⁵ e, neste estudo, adota-se entendimento mais próximo do texto do Código Tributário Nacional e das decisões do Supremo Tribunal Federal.

1.1 Isenção e Imunidade na Constituição

Como se sabe, o locus por excelência da isenção (ou qualquer benefício fiscal) é a lei de cada entidade tributante competente para instituir o tributo. A imunidade, uma espécie de não incidência constitucional, que tem como consequência afastar a competência em relação ao âmbito de incidência imunizado não é tratada vernaculamente por “imunidade” no texto constitucional, mas usando outras as locuções tais como “não incide sobre”, “é vedado instituir imposto sobre...”, ou “independentemente do pagamento de“. Porém, Constituição em diversos pontos também usa o termo “isenção” para significar imunidade, nos seguintes dispositivos: art. 5º, LXXIII; art. 184, § 5º; e art. 195, § 7º.

Evidentemente nestes casos o termo “isenção” não é o analisado neste estudo, pois se

³ Nesse sentido, da posição assentada do STF, tem-se a Súmula nº 615: “O princípio constitucional da anualidade (par-29 do art-153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

⁴ Roque Carrazza trata do assunto e expõe as diversas teorias, inclusive a sua, de forma abrangente, destacando o tema a partir de Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges (CARRAZZA, 2017, 1055-1.067).

⁵ Liziane Angelotti Meira registrou sua posição seguintes termos: "No estudo das isenções, utilizamos da teoria elaborada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, mas registre-se desde já uma digressão importante: entendemos que as regras isentivas são regras de comportamento e não de estrutura" (MEIRA, 2012, p. 199)

trata, na verdade, de imunidade, ainda que a Constituição se refira a ela como “isenção”.

1.2 O tratamento da alíquota zero

Outro aspecto importante, que também gera alguma confusão, é a denominada alíquota zero. Não se trata de isenção, embora tenha o mesmo efeito do não pagamento do tributo, comporta outros efeitos jurídicos⁶, embora parte da doutrina coloque a alíquota zero e a isenção no mesmo patamar normativo (e.g. CARVALHO (2014)). Sendo evidente que no texto constitucional a permissão dada para que alguns tributos tenham suas alíquotas reguladas por ato do poder executivo, nos limites da lei, são em geral tributos regulatórios (casos do II, IE, IIP, IOF e CIDE-Combustíveis), e nesta seara é corrente e usual o uso da alíquota zero com fins extrafiscais ou em função da essencialidade obrigatória para o IPI (art. 153, § 3º, I, da Constituição). Neste estudo não serão considerados os aspectos atinentes à alíquota zero, que se entende tratar-se de outro instituto.⁷

3. ISENÇÃO FISCAL E FEDERALISMO FISCAL

No Brasil, temos uma superfederação, de mais de cinco mil entidades, cada uma balizada por regras próprias, típicas de uma nação federada, todas dotadas de larga (mas não absoluta) autonomia, as quais são cingidas pelos seguintes aspectos de autonomia: financeira, tributária e orçamentária, legislativa e administrativa (artigos 26 a 32; e 155 a 162; artigos 163 a 169, todos da Constituição).

Tal aspecto é reforçado, ante a possibilidade de a autonomia dos entes federados - Estados e Municípios, ser sujeita a controle mitigada por força de ação interventiva federal ou estadual (artigos 34 a 36 da Constituição).

Desta forma, as intervenções federal e estadual, e a Ação de Inconstitucionalidade Interventiva (artigos 129, IV, da Constituição) são meios drásticos de mitigação da autonomia dos entes federados, justamente quando tais estiverem em situação que coloque o próprio pacto federativo em risco (artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição). Nesse contexto observa-se que o federalismo, sendo da essência de nosso Estado, é a mecanismo de integração entre as diversas entidades federadas que o compõe.

Nesse contexto, se observa que o federalismo, sendo da essência de nosso Estado, é a

⁶ Por exemplo, a isenção do ICMS na saída implica em estorno (anulação) do crédito das mercadorias e serviços relativos às operações anteriores (art. 153, § 2º, II, “b” da Constituição), o que não se aplica se a saída estiver sujeita à alíquota zero.

⁷ Cumpre anotar que Liziane Angelotti Meira tem um entendimento próprio, mas que conduz às mesmas conclusões. (MEIRA, 2012, p. 198-205).

mecanismo de integração entre as diversas entidades federadas que o compõe.

No entanto, apesar desses remédios drásticos, serem previstos para o controle do pacto federativo, na verdade, e em geral, grande parte dos problemas que ocorrem no federalismo dizem respeito à luta de entidades federadas por recursos financeiros. E tais embates podem ocorrer de diversas formas, seja pela exação dos impostos instituídos, seja pela busca de convênios de entidades inferiores, junto a entidades superiores, dentre outras.

Na realidade, conquanto essas sejam formas tradicionais de busca de recursos financeiros por entidades federadas, há, na atualidade, uma forma que tem sido utilizada pelos Estados e Municípios como forma de atrair investimentos para os seus territórios, que é a concessão de benefícios fiscais, em especial para grandes empresas, afim de atraí-las, com o respectivo potencial de fomento ao desenvolvimento local ou regional. Assim, ocorrem verdadeiras guerras federativas, que tem como mote, o benefício fiscal, pois é através de sua utilização não como meio de arrecadação, mas como meio de fomento, como ensina José Souto Maior Borges (1998, p. 60),⁸ o que potencializa o aludido embate federativo.

Essa situação tem feito com que muitos estados e municípios menos desenvolvidos ofertem amplas concessões fiscais, como isenções, subsídios, redução de base de cálculo, dentre outras, afim de potencializar o crescimento da unidade federada concessora, o que se convencionou denominar de guerra fiscal⁹.

Nesse amplo contexto, acerca das diversas situações ensejadoras de guerra fiscal, percebe-se como foi precioso o tratamento de isenção e outros benefícios fiscais na Constituição.

De outro lado, há de se ressentir que, embora haja esse tratamento constitucional, sobre a isenção fiscal, o tratamento restante se encontra esparso nas Leis 4.320/64, Lei de

⁸ O autor considera que a atividade tributária, permite dois aspectos, um de geração de divisas ao Estado, e outro de intervir na ordem econômica, modificando-a.

⁹ Marcos Mendes (2004, p. 423) assevera que o tema já é antigo, mas somente em 1950, foi iniciado um enfoque de estudo do federalismo sob o viés econômico, afim de estabelecer critérios de racionalidade e eficiência econômica, para ajustar interações entre os entes federativos, e chega a diversas conclusões, inclusive acerca dos papéis de quem devem tratar de que competências, tanto em questão legislativa, quanto administrativa, e em especial tributária, dado que, é nesta última competência, que incidem maiores elementos a permitir a guerra fiscal (p. 460), inclusive indicando como fator primordial que os aspectos derivativos dos impostos, seriam norteadores para atribuir a quem seria dada a competência, p. ex., indicando que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, deveria ser nacional, dado que o tráfego de mercadorias, entre entidades federadas, com diversas regras, cria embaraços fiscais complexos ao desenvolvimento da cadeia comercial. Assim, impostos que ultrapassem as fronteiras naturais do ente federado, deveria cobrados por um ente maior como a União.

Responsabilidade Fiscal e no Código Tributário Nacional, dessa forma revelando que, apesar de existir um regime jurídico de isenção fiscal e outros benefícios, não há um código sistemático de benefícios fiscais como ocorre em Portugal¹⁰.

Considerando benefícios fiscais em geral e as isenções em particular, são identificados no corpo constitucional diversas normas que disciplinam as isenções fiscais constantes das seguintes previsões (na ordem que surgem no texto):

- a) artigo 43, § 2º, inciso III;
- b) artigo 150, § 6º;
- c) artigo 151, inciso I
- d) artigo 151, inciso III;
- e) artigo 155, § 2º, inciso II e inciso XII, alínea “g”;
- f) artigo 156, § 3º, III;
- g) artigo 165, § 6º;
- h) artigo 173, § 2º;
- i) artigo 195, § 3º;
- j) artigo 227, § 3º, VI;
- k) artigo 36 do ADCT;
- l) artigo 40 do ADCT;
- m) artigo 41 do ADCT;
- n) artigo 88, inciso II, do ADCT; e
- o) artigo 109, § 2º, inciso II do ADCT.

Passa-se à análise dos dispositivos acima indicados, agrupando-se os dispositivos por pertinência temática, considerando-se a forma como estão relacionados o tema a isenção fiscal e sua condicionantes constitucionais.

4. ISENÇÕES FISCAIS E DESENVOLVIMENTO REGIONAL

O artigo 43 da Constituição trata das regiões brasileiras, estabelecendo diretrizes para ações administrativas regionalizadas e ainda para o desenvolvimento regional, trazendo uma hipótese de previsão autorizativa de isenção fiscal, como segue:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo

¹⁰ Em Portugal há o Estatuto dos Benefícios Fiscais - Decreto-Lei 215/1989, que regulamenta diversas hipóteses concessão desses benefícios.

complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

...

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

...

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Ou seja, desde logo ao tratar da organização do estado (Título III da Constituição), as isenções são previstas como um dos instrumentos de política fiscal para o desenvolvimento, no caso, direcionado às regiões brasileiras e à redução das desigualdades regionais. Isso se verifica também claramente na hipótese da Zona Franca de Manaus (ZFM), mantida como zona de livre comércio e com benefícios tributários que visam atrair empreendimentos, e que tem o seguinte dispositivo:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Trata-se de clara política de desenvolvimento regional em linha com a parte final do inciso III do artigo 3º, inciso III, da Constituição, que dispõe: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”.¹¹

Essa situação é reforçada, pelo artigo 151, inciso I, da Constituição que reza:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;** (grifou-se)

Da conjunção de normas, verifica-se que, é possível a União estabelecer diferenças tributárias entre as regiões do Brasil, no sentido de diminuir as amplas diferenças sócio-econômicas entre elas, sendo o Sul e Sudeste, considerados desenvolvidos, o Centro-Oeste em processo de desenvolvimento razoável, e o Norte e Nordeste, ainda com um desenvolvimento mais tímido.

¹¹ Há diversas críticas ao funcionamento da ZFM, a extensão dos efeitos dos benefícios, a eficiência, a modalidade dos incentivos (e.g., indústrias em zona de preservação ambiental), etc. Mas este não é o foco deste trabalho. O que se discute são os permissivos constitucionais para a intervenção estatal via isenções.

Essa primeira situação onde prevista a isenção fiscal demonstra, desde o início a importância deste instrumento fiscal para o desenvolvimento político e econômico do próprio País.

5. TRATAMENTO DA ISENÇÃO FISCAL PARA TRIBUTOS EM GERAL

Considerando os tributos em geral, tem-se duas situações que limitam de previsão de isenções fiscais pela Constituição, a primeira, geral, conforme o artigo 150, § 6º, e a segunda, que restringe a atuação da União, prevista no artigo 151, inciso III. Há também outros dispositivos que impõe um tratamento diferenciado, seja no sentido de limitar, seja no sentido de permitir o tratamento diferenciado (norma programática): art. 173, ° 2º, art. 195, § 3º (direcionado às contribuições sociais da seguridade social) e art. 227, § 3º, VI.

A situação do artigo 150, § 6º, da Constituição que pode ser chamada de “legalidade de benefícios fiscais”, está inserida no âmbito das limitações ao poder de tributar, que teve redação alterada pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, cujo teor atual é o seguinte:

Art. 150. ...

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

O dispositivo em comento merece diversas apreciações.

- 1) Para a concessão de isenção ou qualquer outro benefício fiscal, somente poderá ser feita por meio de lei.
- 2) A lei deve ser específica.
- 3) A lei é de cada ente federativo federal, estadual ou municipal.
- 4) A lei deve regular exclusivamente o benefício fiscal ou o tributo, contribuição correspondente.
- 5) Os requisitos do § 6º, são cumulativos com os requisitos para a concessão de isenção ou benefício fiscal em ICMS.

Como se pode observar, todo o § 6º, gira em torno do princípio da legalidade e de sua efetivação relativamente à expressa necessidade para a concessão de benefício fiscal¹². Tal não

¹² Trata-se, na verdade, de uma limitação negativa, pois limita a ação estatal no sentido de desonerar o contribuinte (VALADÃO, 2000, p. 31-32).

é de se surpreender, dado que, desde as origens do princípio, no embate do Rei João Sem Terra com os nobres na Inglaterra, em 1215, foram os tributos, que estiveram no âmago da questão da legalidade (BUFFON, 2009, p. 132).

A lei (1), na forma que indicada no dispositivo, deverá ser lei no sentido estrito, não se trata de lei complementar (porque não afirmado isso no dispositivo), mas de lei ordinária mesmo, com quórum simples de aprovação. Ainda nesse ponto, parece que poderá ser concedida isenção ou benefício fiscal, por meio de medida provisória, dado que não estabelecida restrição de matéria no artigo 62, § 1º, incisos I a IV, e § 2º, da Constituição.

A lei deve ser específica (2), significa que a lei deve ser especialmente destinada para a finalidade que se propõe, se for para a isenção fiscal de uma pessoa particular, ou uma classe de pessoas, deve de qualquer forma, ser feita através de uma lei para esse fim.

Como disposto (3), a lei específica, poderá ser editada pela União, qualquer um dos estados, DF, ou municípios, no âmbito de suas competências.

No ponto (4), é asseverado que a lei deve regular exclusivamente o benefício fiscal ou o tributo, contribuição correspondente. Esse ponto é importante, porque, em outros dispositivos constitucionais, foi exigida lei específica, mas não foi exigida a exclusividade de conteúdo, p. ex., artigo 37, inciso X, da Constituição, que trata de lei específica para a remuneração de servidores públicos. Porém, observe-se que a expressão é seguida da conjunção alternativa “ou”, referindo-se a “ou o correspondente tributo ou contribuição”¹³. Ou seja, se a lei tratar especificamente de determinado tributo pode, também cuidar de suas isenções.

Isto parece indicar que a linha de interpretação na ADI 5154/PA, cujo julgamento se encontra suspenso, seja no sentido de que lei específica não seja lei de conteúdo exclusivo, então, como o disposto nesse § 6º, do artigo 150 exige essa exclusividade deve ser prestigiada a disposição legal, dado que, inequivocamente, uma lei específica e exclusiva sobre benefício fiscal traz um aspecto formal de proteção a respeito do que Rui Barbosa chamava de “orçamentos rabilongos” e mais modernamente são chamadas de “caudas orçamentárias”, ou seja, disposições estranhas, afim de aprovar uma lei de forma sub-reptícia, sem que seja plenamente analisada pelo respectivo legislativo (CARVALHO, 2011, p. 94).

O STF atento a essa realidade, em notas claras, proferiu o seguinte acórdão em medida cautelar na ADI 1.370, trecho do voto do ministro Ilmar Galvão, em atenção à exclusividade da

¹³ Está amplamente superada a discussão sobre a natureza tributária das contribuições, sendo, portanto uma redundância a expressão “tributo ou contribuição”, bastaria “tributo”.

lei que concede o benefício fiscal:

(...) O que, a todas as luzes, teve a emenda constitucional em tela (sobre a emenda constitucional nº 3/93) foi coibir velho hábito que induzia nosso legislador a enxertar benefícios tributários casuísticos no texto de leis, notadamente as orçamentárias, no curso do respectivo processo de elaboração, fenômeno, que no presente caso, não se verifica. (ADI 1379 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/1996, DJ 22-08-1997 PP-38759 EMENT VOL-01879-02 PP-00235)

Por fim (5), os requisitos de legalidade desse § 6º, não podem ser desvinculados dos requisitos para a concessão de isenção ou benefício fiscal especificamente em relação ao ICMS, o que será visto com mais detalhes em item adiante.

Antes, contudo, será analisado o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição, de seguinte teor:

Art. 151. É vedado à União: ...

III instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Trata-se da proibição às denominadas isenções heterônomas, que são vedadas também no que diz respeito aos estados em relação aos municípios.

A regra é importante proteção aos entes menores, decorrente do pacto federativo, para que não seja combalida a capacidade de arrecadação desses entes, cujo poder de isentar, encontra paralelo, naturalmente, e por simetria, no poder de tributar. De observar que Constituição anterior permita que a União concedesse isenção de tributos dos Estados e Municípios, “atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional”¹⁴.

Assim, das regras combinadas do artigo 150, § 6º, e 151, inciso III, ambos da Constituição, resta que cada ente federativo poderá conceder isenções sobre os seus tributos e não sobre os dos outros entes.

Há, no entanto interessante situação, que foi tratada pela jurisprudência do STF, acerca de quando a União celebra tratado internacional com outro país, com isenção que incide em imposto de estados, municípios ou Distrito Federal.

Nessa situação, considerou o STF que, a União estaria revestida de uma condição especial, qual seja, ao firmar tratado internacional, o realiza como a República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito internacional público, e sobre a qual repousam prerrogativas especiais, dado que, nesta situação, dentre as quais a de firmar tratados, que possam, inclusive

¹⁴ Conf. CF 1967, art. 20, § 2º; Emenda nº 1/1969 à CF/67, art. 19, § 2º. Tal concentração de poder nas mãos da União decorria do regime político ditatorial e centralizador que vigia à época.

afetar isenções de tributos de entes federados internos, como estados, municípios e o Distrito Federal. Observe-se os excertos do seguinte acórdão paradigmático:

(...) A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina. (RE 543943 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479)

Essa jurisprudência se pacificou, como se observa do AI 449469 AgR/RJ e do AI 764951 AgR/BA, dentre outros acórdãos nesse sentido. Portanto, o quadro geral de vedação de isenções fiscais heterônomas, permanece válido, no âmbito interno (nacional), dentro do qual, um ente federado, não poderá realizar isenção fiscal de tributos de competência de outros entes federados.

Todavia, no plano internacional (tratado internacional com conteúdo de isenção fiscal), segundo o STF, não incide a regra do artigo 150, inciso III, da Constituição.

Posição com a qual se concorda, dado que, fosse diferente, relações comerciais, vantajosas aos países tratadistas, não poderiam ser realizadas, o que poderia ferir os interesses nacionais e gerais como um todo do próprio país.¹⁵

O dispositivo do art. 173, § 2º tem a seguinte redação:

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

...

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Assim, as isenções não podem ser concedidas exclusivamente a (empresas estatais

¹⁵ Ver tb. Marcos Aurélio Pereira Valadão (2010, p. 257-272) que já defendia posição neste sentido antes da jurisprudência do STF se firmar nesta posição.

empresas públicas e as sociedades de economia mista) sem que sejam garantidos também às da iniciativa privada. Ou seja, o poder público em regime concorrencial não pode ter vantagens tributárias exclusivas, inclusive isenções.

O art. 195, § 3º, da Constituição diz:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público **nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios**. (Grifou-se).

Ou seja, não é possível a concessão de isenções a pessoas que estejam em débito com o sistema da seguridade social, o que evidentemente coloca um limite constitucional a esta possibilidade. Tema complexo é a revogação da isenção quando da superveniência de tal situação após a concessão do benefício, o que se torna mais complexo caso a isenção seja onerosa (tal aprofundamento foge do escopo deste estudo).

No que diz respeito ao artigo 227, § 3º, VI, trata-se de norma programática que induz à condução de benefícios fiscais, onde se incluem isenções, que tenham por objetivo prover assistência para as crianças ou adolescentes órfãos ou abandonados, e que tem o seguinte texto:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

...

§ 3º O direito a proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

...

VI - estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;

Deve-se observar que há diversas normas na Constituição que possam ter o mesmo efeito em diversos setores de atuação estatal, mas que não se referem explicitamente a benefícios fiscais ou isenções, a exemplo dos arts. 146-A e 173, VI.

6. ISENÇÃO FISCAL PARA IMPOSTOS ESPECÍFICOS

Na Constituição temos três situações específicas de isenção fiscal para impostos. Duas relativas ao imposto estadual ICMS, no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”; a segunda

no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, e a terceira para o imposto municipal ISS, no artigo 156, § 3º, III, complementada pela norma do art. 88 do ADCT.

A primeira situação de isenção fiscal a tratar é relacionada ao ICMS, em contexto do aspecto da não-cumulatividade. O artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição, prevê que o ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que devido em cada operação, de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas pretéritas pelo mesmo ou outro estado ou Distrito Federal.

Desta forma a cada operação tributada de uma mercadoria, quem a adquire registra esse tributo como crédito (“ICMS a recuperar”) que pode ser abatido do montante incidente nas operações posteriores. As alíneas “a” e “b” do inciso II, do § 2º, do artigo 155 da Constituição, tem uma redação restritiva em relação a isso:

Art. 155. ...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – **a isenção** ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O dispositivo indica que a isenção ou não incidência de ICMS, salvo lei em contrário, a) não implica em crédito para compensação posterior; b) anula o crédito das operações anteriores. Isto significa que na cadeia de circulação de uma mercadoria, p. ex., a alienação isenta, faz com que ele seja cobrado em sua totalidade ao final da cadeia caso não haja isenção na operação final. Como as isenções não se transformam em créditos, tais não podem ser abatidos do valor cobrado ao final.

Essa situação, é a regra no ICMS. Portanto, salvo se a lei prever em sentido contrário, é que a isenção contará como crédito em fase posterior, como ocorre p. ex., na situação do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição (exportação de mercadorias imunes ao ICMS).

A segunda situação acerca de isenção fiscal no ICMS é bem mais conhecida é a do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que emoldura a chamada “guerra fiscal”, assim disposto:

Art. 155. ...

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

...

XII cabe à lei complementar:

...

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

A lei complementar a que se refere o dispositivo, é a nº 24/1975, que tem como nota marcante a de que para a concessão de benefício fiscal por algum estado, ele terá que submetê-lo ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão que da estrutura do Ministério da Fazenda, e que dependerá de decisão unânime dos Estados representados¹⁶; e que a sua revogação (total ou parcial), dependerá de votos de 4/5 (quatro quintos) dos representantes presentes.

A chamada “guerra fiscal” é intensa, normalmente são os Estados ou DF que ingressam uns contra os outros para fazer cessar benefícios fiscais de ICMS. Por todos, o didático acórdão abaixo:

(...) A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente. (ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015)

Ainda sobre o tema guerra fiscal, o acórdão acima (segunda parte) indica que é vedada a política de reciprocidade, na qual, se um Estado concedeu benefício fiscal, sem autorização do CONFAZ, não poderia outro também fazê-lo da mesma forma, a título de reciprocidade.

Ademais há dois interessantes julgamentos em andamento, em recursos extraordinários, afetos à repercussão geral pertinentes à guerra fiscal. O primeiro é o RE 851.421 RG / DF, no qual o STF discute se após a declaração de inconstitucionalidade de norma estadual concessiva de benefício fiscal, derivada de violação da necessidade de autorização do

¹⁶ Vide interessante artigo sobre o tema da legitimidade do CONFAZ sobre o quórum unânime (AMARAL JR, GUIMARÃES, 2016, p. 193 a 206).

CONFAZ, e com posterior convalidação deste órgão para o perdão dos tributos não cobrados, se essa convalidação do CONFAZ seria constitucional ou não. O outro julgamento é o do RE 628.075 RG / RS, no qual se discute o estorno de crédito por iniciativa unilateral de um estado ou DF, com base em concessão de benefício fiscal inválido, concedido por outro ente federado.

Como se pode observar, o tema guerra fiscal, no âmbito da norma em comento, enseja diversas questões, que, talvez não ocorressem, se o ICMS não fosse um imposto não atribuído aos entes federados, mas à União, como o é normalmente em outras federações (MENDES, 2004, p. 430)¹⁷.

A terceira situação específica de isenção fiscal, é afeta ao imposto ISSQN, em âmbito municipal. É prevista no artigo 156, § 3º, inciso III, da Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

...

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

..

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Como se observa, trata-se de hipótese semelhante às demais anteriormente, exigindo lei complementar para que possam ser concedidos ou revogados isenções ou outros benefícios fiscais no âmbito do ISS.

Relevante, no contexto, que lei complementar fixará ainda suas alíquotas mínimas e máximas (inciso I). Esse primeiro dispositivo tem relação com duas situações, a alíquota máxima em lei complementar, restou definida em 5% (Lei Complementar 116/2003). Já a alíquota mínima tem estreita relação com a guerra fiscal, visando impedir as alíquotas-zero, afim de atrair serviços para os respectivos territórios, esta situação não foi regulada em lei complementar, tendo como limite mínimo atual, o definido no artigo 88 do ADCT, qual seja, 2% (dois por cento)¹⁸.

¹⁷ Sobre o tema, Marcos Mendes, na obra indica que o ICMS, pelas suas características, deveria ser um imposto geral, isso porque, ele tem a capacidade de exportar tributos, ou seja, levar a tributação de um lugar para outro, o que seria mais facilmente controlado pela unidade mais ampla União, dado que a cobrança no destino (estado consumidor), é dispendiosa e complexa.

¹⁸ Sobre o ponto Hugo Brito Machado Segundo, suscita a possível inconstitucionalidade frente ao

O inciso III, por outro lado, é a situação propriamente dita do trabalho, em que lei complementar deve definir as condições para concessão ou revogação de benefícios fiscais. A legislação que trataria o tema ainda não foi editada, estando em vigor a disposição do artigo 88, inciso III, do ADCT ((Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) que proíbe a concessão de benefícios fiscais, até a edição de lei complementar, e que tem a seguinte redação:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968

II - **não será objeto de concessão de isenções**, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Em vista do que exposto, resta claro que a evidente preocupação acerca de isenções fiscais para impostos específicos, a necessidade de lei complementar, para que os temas sejam tratados de forma mais segura, dado o quórum especial desta via legislativa, e desejável uniformização do tema entre os municípios.

7. ISENÇÃO FISCAL E ORÇAMENTO PÚBLICO

A isenção fiscal também tem previsão no artigo 165, § 6º da Constituição:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

...

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de **isenções**, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (Grifou-se).

Aqui a isenção fiscal se insere num contexto mais peculiar. Ela é considerada, no orçamento (LOA), acerca de quais seriam os reflexos financeiros (receitas e despesas) que a isenção fiscal acarretaria no orçamento público (ASSIS, 2012, p. 209).

A medida é importante, porque indica a necessidade de que, sejam valoradas as consequências de um dado incentivo fiscal sobre as contas do ente federado.

A norma em questão, é uma das que compõe o plexo de medidas determinadas para que, em especial, os Estados e Municípios, realizassem um efetivo controle sobre os benefícios fiscais de sua respectiva alçada, com vistas a promover o equilíbrio fiscal-financeiro do ente

disposto nos artigos 18 e 60, § 4º, I, da CF, por entender que violada a autonomia municipal e o pacto federativo (SEGUNDO, 2017, nota 25 em comentário ao artigo 156 da CF).

federado.

Observa-se que, a importante norma, traz uma nota consequentialista de inequívoca ciência de quais efeitos (renúncia fiscal) ocorrerão, caso os benefícios fiscais postos sob exame, sejam aprovados. Ou seja, é estabelecido um compartilhamento de responsabilidades entre Executivo e Legislativo, que, considerando esses cenários, poderá não aprovar a lei editora do benefício fiscal pretendida pelo Executivo.

Por fim deve ser referido o dispositivo introduzido pela Emenda Constitucional n. 95/2016 que veda a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária nos casos que a entidade tributante exceder os limites individualizados estabelecidos para as despesas primárias. Neste sentido diz o dispositivo limitador contido no ADCT:

Art. 109. No caso de descumprimento de limite individualizado, aplicam-se, até o final do exercício de retorno das despesas aos respectivos limites, ao Poder Executivo ou a órgão elencado nos incisos II a V do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que o descumpriu, sem prejuízo de outras medidas, as seguintes vedações

...

§ 2º Adicionalmente ao disposto no caput, no caso de descumprimento do limite de que trata o inciso I do caput do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficam vedadas:

...

II - a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. (Grifou-se).

Trata-se de dispositivo que vincula a ampliação ou a concessão de benefícios fiscais, onde se inclui a isenção, ao cumprimento de metas orçamentárias.

8. ISENÇÃO FISCAL NAS NORMAS DE TRANSIÇÃO (ADCT)

Por fim, as hipóteses de isenção fiscal previstas nos artigos 36 e 41 todos do ADCT, encerram o estudo das hipóteses de isenção fiscal, a fim de verificar se há um regime jurídico constitucional das isenções na Constituição. Lembrando que há mais normas do ADCT sobre o tema (já consideradas), mas aqui se refere às normas efetivamente direcionadas à transição do regime anterior à Constituição de 1988 (isto porque o ADCT, se tornou uma espécie “dispositivos adicionais à Constituição”, deixando de ser apenas um *locus* de normas de transição entre regimes constitucionais).

A primeira situação é a do artigo 36 do ADCT:

Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

A norma é de simples entendimento e dispõe que, salvo situações onde tenha sido concedida isenção fiscal, fundos¹⁹ pré-constitucionais, deveriam ter sido ratificados pelo legislador ordinário em até dois anos da promulgação da Constituição. Tal ratificação ocorreu para diversos fundos conforme Decreto Legislativo nº 66/1990, sendo que há outras leis que trataram do tema.

Portanto, fundos ligados a isenções fiscais, foram preservados na passagem da constituinte, decerto como forma de auferir estabilidade nas relações jurídicas deles decorrentes.

A segunda situação é a do artigo 41 do ADCT:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

O que se percebe do dispositivo, é o mandamento do constituinte para que benefícios fiscais setoriais da economia, de todas as esferas de governo, fossem reavaliados com a mudança de constituição, dado que foram trazidos novos parâmetros tributários e financeiros à ordem jurídica, sendo, contudo preservados os direitos adquiridos e políticas que ainda tivessem seus objetivos atingidos.

9. CONCLUSÕES

Várias são as conclusões tomadas sobre o estudo realizado acerca do regramento das isenções fiscais em âmbito constitucional.

A primeira delas é que há uma regulamentação ampla, mas esparsa, acerca de isenções e benefícios fiscais na Constituição.

A segunda é que, essa regulamentação ocorreu em diversos níveis e situações, como regiões brasileiras, isenções para tributos em geral, para tributos específicos e isenção no orçamento fiscal. O constituinte preocupou-se ainda no ADCT em calibrar situações

¹⁹ Interessante consignar o conceito de fundo financeiro, que, segundo Régis Fernandes de Oliveira é “toda reserva de receita para aplicação determinada em lei” (OLIVEIRA, 2015, p. 555).

relacionadas com isenções fiscais, algumas das quais, vigentes até hoje, por força de não edição de lei.

A terceira é que a grande preocupação do constituinte com as isenções fiscais e benefícios correlatos foi o controle, ou seja, para que uma isenção fiscal seja concedida, ela deve passar por crivos importantes, como as regras de lei complementar, altamente restritivas do ICMS e ISS, a edição de lei ordinária exclusiva sobre benefício fiscal, para uma dada isenção fiscal concreta e particular (seja ela geral ou não-geral), e ainda a previsão dos efeitos financeiros (receitas e despesas) sendo que a isenção fiscal deverá compor peça própria da LOA (demonstrativo regionalizado), afim de aferir se a isenção de fato pode ou não ser aprovada pelo Legislativo.

Disto, decorre que o controle anteriormente afirmado tem os seguintes reflexos: a) evitar a guerra fiscal; b) predominância do Legislativo sobre o Executivo para a deliberação final, reforçando o controle político sobre sua concessão.

Considera-se que a regulamentação constitucional tem por primeira finalidade o equilíbrio federativo, ou seja, permitir que os entes federativos, estados, Distrito Federal e municípios, mantenham relações de autonomia e harmonia, de tal forma que a desestimular a “concorrência selvagem” entre eles do que atualmente tem se convencionado denominar “guerra fiscal”.

Temos ainda a conclusão de que as modulações constitucionais preservam a higidez da República. De fato, esse controle é para que não ocorram relações espúrias, através de benefícios fiscais que podem se tornar particularmente férteis afim de saldar eventuais acordos não republicanos, mas o sistema demanda higidez ética também do legislativo, como aliás, de qualquer dos poderes da República.

Destarte verifica-se que foi estabelecido um controle político, dado que o controle da concessão de benefícios fiscais, é exercido, essencialmente por meio de lei, bem como pelo CONFAZ no caso do ICMS, mas o importante disso é se notar que sendo o controle exercido por um Poder Político - Poder Legislativo, quando aprecia essas leis, ou mesmo na fase da LOA (demonstrativo do efeito financeiro), resta revelado que as isenções e outros benefícios fiscais tem verdadeira natureza de instrumento de política econômica e fiscal.

Como consequência dessas conclusões, algumas indagações são naturalmente levantadas: 1) Sendo a isenção fiscal (e demais benefícios fiscais congêneres) um instrumento político, seria desejável, ou mesmo adequado exercer formas de controle técnico prévio sobre

elas? 2) Quais os limites do controle judicial (sendo certo que o controle do mérito é essencialmente uma questão política, afeita aos entes políticos eleitos)²⁰? Deixamos essas indagações para aprofundamentos em estudos posteriores, dado que se encontram além dos limites deste estudo.

Por fim, conclui-se, de maneira geral, que há um regime jurídico constitucional para isenções fiscais (e benefícios similares), pautado na ideia de intervenção em prol da eliminação de desigualdades regionais, no atingimento de outros princípios constitucionais, do pacto federativos, mas sujeito à observância ao princípio da legalidade e ao controle político desses benefícios.

²⁰ O controle técnico “a posteriori” já existe, seja por meio dos Tribunais de Contas, seja por através de ações judiciais. Porém, tem se observado que, talvez esses controles não sejam suficientes, dado que, p. ex., a “operação Lava Jato”, tem revelado como isenções e benefícios fiscais são largamente utilizados para beneficiar empresas financiadoras de partidos políticos e parlamentares, afim de propiciar a manutenção deles no poder (via caixa 2), além das propinas propriamente ditas, que são recebidas de diversas formas, em troca de obras e benefícios fiscais.

10. REFERÊNCIAS

AMARAL Jr., José Levi Melo; GUIMARÃES, Ariane. Deficiências democráticas no CONFAZ. In: **Revista Brasileira de Direito**. p. 193-206. Jul-dez, 2016. Disponível em <https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1597>. Acesso em 29/03/2018.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público – função de controle do parlamento**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 268. 1990.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615. 1984.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.421. Afetado em repercussão geral. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 628.075. Afetado em repercussão geral. 2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. O orçamento a partir de seus princípios. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. p. 81-109. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (Orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. p. 421-461. São Paulo: Elsevier. 2004.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso De Direito Financeiro**. 7ª ed. rev. at. ampl. São Paulo, Editora RT, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à**

Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. Edição digital. Não paginada.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais.** Belo Horizonte: 2000.