



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA  
AMAZÔNIA**

**PATRICK BEZERRA MESQUITA**

**Regime Tributário Diferenciado (RTD) do ICMS no Pará: um diagnóstico à luz da  
Constituição Financeira no contexto da guerra fiscal.**

**BELÉM  
2023**

PATRICK BEZERRA MESQUITA

**Regime Tributário Diferenciado (RTD) do ICMS no Pará: um diagnóstico à luz da  
Constituição Financeira no contexto da guerra fiscal.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Pará, como requisito obrigatório para a obtenção do título de Mestre em Direito e Desenvolvimento da Amazônia.

Área de Concentração: Direito ao desenvolvimento, negócios público-privados e políticas públicas.

Linha de Pesquisa: Regulação e negócios público-privados na Amazônia.

Patrick Bezerra Mesquita.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Vasconcelos de Oliveira.

**BELÉM**  
**2023**

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD  
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará  
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a)  
autor(a)**

---

M578r MESQUITA, Patrick Bezerra.  
Regime Tributário Diferenciado (RTD) do ICMS no Pará: um  
diagnóstico à luz da Constituição Financeira no contexto da guerra fiscal. /  
Patrick Bezerra Mesquita. — 2023.  
215 f. : il. color.  
Orientador: Prof. Dr. Fabrício Vasconcelos de Oliveira  
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará,  
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em  
Direito, Belém, 2023.  
1. Benefícios Fiscais. 2. Gasto Tributário. 3. Estado Fiscal. 4.  
Constituição Financeira. 5. Regime Tributário Diferenciado. I.  
Título.

CDD 341.38

---

PATRICK BEZERRA MESQUITA

**Regime Tributário Diferenciado (RTD) do ICMS no Pará: um diagnóstico à luz da  
Constituição Financeira no contexto da guerra fiscal.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento da Amazônia da Universidade Federal do Pará como requisito obrigatório para a obtenção do título de Mestre em Direito e Desenvolvimento da Amazônia.

Apresentado em: 23 de agosto de 2023.

Conceito: Aprovado com distinção.

**Banca examinadora:**

---

Prof. Dr. Fabrício Vasconcelos de Oliveira  
Universidade Federal do Pará – Orientadora

---

Profª. Dra. Maria Stela Campos da Silva  
Universidade Federal do Pará – Avaliadora Interna

---

Prof. Dr. Edilberto Pontes  
Ambra University, Orlando/Flórida – Avaliador Externo

Dedico esta pesquisa a todos que se interessam  
pelo tema da fiscalidade no Estado do Pará.  
Avançemos juntos!

“Se podes olhar, vê. Se podes ver, repara.”  
(José Saramago, epígrafe de “Ensaio sobre a  
Cegueira”, de 1995)

## RESUMO

A presente dissertação visa esclarecer em que medida os benefícios fiscais corporificados em Regime Tributário Diferenciado (RTD) de ICMS no Estado do Pará atendem às exigências jurídicas da Constituição Financeira e da Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da guerra fiscal. O tema é importante, dado que o RTD, embora figure como o maior instrumento de renúncia de receita do Estado do Pará, vem sendo alvo de contestações acerca de sua capacidade de gerar efeitos jurídicos válidos. Para o desenlace deste estudo, buscou-se desnudar a natureza jurídica do RTD, com exposição de suas modalidades que importam em renúncia de receita. Defendeu-se que o RTD foi utilizado como instrumento de ação e reação no bojo da guerra fiscal do ICMS. O trabalho promoveu a exposição conteudística das normas da Constituição Financeira, com o fito de extrair o regime constitucional da atividade financeira do Estado, o qual impõe uma série de requisitos, limites e pressupostos ao poder de “distribuir”. Estabelecidos os parâmetros normativos de validade e de controle dos benefícios fiscais, partiu-se, então, para a promoção de diagnóstico de juridicidade do Regime Tributário Diferenciado, sobretudo nos pontos referentes às exigências do princípio da legalidade específica, aos ditames da necessidade de prévio acerto interfederativo dos benefícios fiscais de ICMS, o respeito ao que também prevê a Constituição Estadual, e temas concernentes à estimação dos valores envolvidos a título de renúncia de receita de RTD, sua procedimentalização, transparência e avaliação de resultados. À guisa de conclusão, são identificadas fragilidades e inadequações na criação, na concessão e na gestão dos RTDs, sem embargo do reconhecimento de avanços recentes, com superação de alguns problemas de juridicidade, mas persistência de outros, passíveis de correção. A pesquisa fundou-se no método dedutivo, com pesquisa qualitativa e exploratória baseada em revisão bibliográfica e análise de documentos legais e administrativos, sobretudo procedimentos de criação de RTDs cujo acesso foi possível via pedido de informação aos órgãos competentes. O trabalho também se muniu de pesquisa jurisprudencial, com enfoque nas decisões do Supremo Tribunal Federal concernentes à matéria.

**Palavras-chave:** benefícios fiscais; gasto tributário; estado fiscal; constituição financeira; regime tributário diferenciado.

## ABSTRACT

This dissertation aims to clarify to what extent the tax benefits embodied in the ICMS Differentiated Tax Regime (RTD) in the State of Pará meet the legal requirements of the Financial Constitution and the Fiscal Responsibility Law in the context of the fiscal war. The topic is important, given that the RTD, despite appearing as the largest revenue waiver instrument in the State of Pará, has been the target of disputes regarding its ability to generate valid legal effects. To conclude this study, we sought to reveal the legal nature of the RTD, exposing its modalities that result in revenue waivers. It was argued that the RTD was used as an instrument of action and reaction in the context of the ICMS tax war. The work promoted the content exposition of the norms of the Financial Constitution, with the aim of extracting the constitutional regime of the State's financial activity, which imposes a series of requirements, limits and assumptions on the power to “distribute”. Having established the normative parameters of validity and control of tax benefits, we then set out to promote a diagnosis of the legality of the Differentiated Tax Regime, especially in the points relating to the requirements of the principle of specific legality, the dictates of the need for prior agreement inter-federation of ICMS tax benefits, respect for what is also provided for by the State Constitution, and topics concerning the estimation of the amounts involved as a waiver of RTD revenue, its procedures, transparency and evaluation of results. By way of conclusion, weaknesses and inadequacies are identified in the creation, concession and management of RTDs, notwithstanding the recognition that there have been recent advances, with overcoming some legal problems, but persistence of others, which are subject to course correction. The research was based on the deductive method, with qualitative and exploratory research based on a bibliographical review and analysis of legal and administrative documents, especially procedures for creating RTDs whose access was possible via request for information. The work was also equipped with jurisprudential research, focusing on the decisions of the Federal Supreme Court concerning the matter.

**Keywords:** tax benefits; tax expenditure; fiscal state; financial constitution; differentiated tax regime.

## LISTA DE TABELAS

Quadro 1 – Demonstrativo das Fontes Arrecadatórias de Receita Corrente do Estado do Pará de 2021.....	23
Quadro 2 – Demonstrativo da Receita Própria Arrecadada no Estado do Pará referente ao exercício de 2021.....	24
Quadro 3 – Demonstrativo da Arrecadação de Receita de ICMS das Unidades Federativas...	26
Quadro 4 – Demonstrativo da Arrecadação Mensal de Receita de ICMS do Estado do Pará, por Segmento Econômico.....	27
Quadro 5 – Demonstrativo da Arrecadação Mensal Anualizada de Receita de ICMS do Estado do Pará, por Segmento Econômico.....	29
Quadro 6 – Demonstrativo de Repasses do Estado do Pará ao FUNDEB – Exercício 2021.....	31
Quadro 7– Demonstrativo de Transferências Constitucionais aos Municípios do Estado do Pará – Exercício 2021.....	31
Quadro 8 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2023.....	156
Quadro 9 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2024.....	157
Quadro 10 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2022.....	158

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Demonstrativo de Arrecadação de Tributos Estaduais no exercício de 2022.....	25
Gráfico 2 – Participação (%) dos Setores Econômicos e da Atividade da Administração Pública no Valor Adicionado do Pará 2010 – 2020.....	30
Gráfico 3 – Valor Estimado de Renúncias Sobre a Arrecadação do ICMS das Unidades Federativas – Exercício 2021.....	32
Gráfico 4 – Evolução do Quantitativo de Rebanho Bovino – 2010 a 2021.....	55
Gráfico 5 – Valor Total de Renúncia Fiscal no Estado do Pará do RICMS– Exercício de 2020.....	159
Gráfico 6 – Ciclo de Políticas Públicas.....	178

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>Introdução</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>Articulação entre teoria e realidade prática</b>	<b>18</b>
<b>3</b>	<b>Metodologia e proposta de intervenção</b>	<b>20</b>
<b>4</b>	<b>O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO ICMS NO ESTADO DO PARÁ</b>	<b>23</b>
<b>4.1</b>	<b>Breve resumo do cenário fiscal do Estado do Pará: a fundamental posição do ICMS</b>	<b>23</b>
<b>4.2</b>	<b>A natureza jurídica do RTD</b>	<b>33</b>
<b>4.3</b>	<b>O confessado posicionamento dos RTDs em meio à guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento do Pará</b>	<b>49</b>
<b>4.4</b>	<b>Os RTDs que não importam em renúncia de receita</b>	<b>53</b>
<b>4.5</b>	<b>Os RTDs que importam em renúncia de receita</b>	<b>54</b>
4.5.1	O RTD da Indústria da Carne Bovina	55
4.5.2	O RTD do Comércio Atacadista	58
4.5.3	O RTD de Refeições e de <i>Fast Food</i>	59
4.5.4	O RTD de Medicamentos	60
4.5.5	O RTD de Informática	60
4.5.6	O RTD do Palmito	61
<b>4.6</b>	<b>Outros tratamentos especiais equivalentes ao RTD</b>	<b>61</b>
<b>5</b>	<b>Os benefícios fiscais na Constituição Financeira</b>	<b>63</b>
<b>5.1</b>	<b>O Estado Fiscal e a extrafiscalidade</b>	<b>63</b>
<b>5.2</b>	<b>Benefício fiscal e gasto tributário: conceitos interligados, porém distintos</b>	<b>71</b>
<b>5.3</b>	<b>A Constituição Financeira das renúncias fiscais: regramentos constitucionais ao poder de “distribuir”</b>	<b>82</b>
5.3.1	O princípio da legalidade específica dos benefícios fiscais	88
5.3.2	Federalismo e a necessária anuência interfederativa para evitar a guerra fiscal	93
5.3.3	A legalidade específica no contexto da necessidade de anuência interfederativa em benefícios fiscais do ICMS	101
5.3.4	A vedação à discriminação fiscal pela procedência	109
5.3.5	A seletividade no ICMS	114
5.3.6	A estimativa do impacto fiscal dos benefícios fiscais	118
5.3.7	Outras restrições constitucionais	123
<b>5.4</b>	<b>A responsabilidade fiscal do gasto tributário</b>	<b>125</b>
<b>6</b>	<b>Diagnóstico de conformidade jurídica dos RTDs</b>	<b>135</b>
<b>6.1</b>	<b>O princípio da legalidade específica e os RTDs</b>	<b>135</b>
<b>6.2</b>	<b>A questão da anuência do CONFAZ e a LC 160/2017</b>	<b>141</b>
<b>6.3</b>	<b>Os RTDs e a distinção entre contribuintes pela sua origem local</b>	<b>148</b>
<b>6.4</b>	<b>O RTD e o artigo 28 da Constituição Estadual do Pará</b>	<b>151</b>
<b>6.5</b>	<b>As estimativas de impacto fiscal dos RTDs</b>	<b>155</b>
<b>6.6</b>	<b>A LRF e os RTDs</b>	<b>167</b>
<b>6.7</b>	<b>O RTD como política pública de desenvolvimento</b>	<b>172</b>
<b>7</b>	<b>Conclusão</b>	<b>182</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>195</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade financeira do Estado não é mais tema restrito a especialistas. Tem sido cada vez maior a reflexão da sociedade sobre os dilemas da tributação, das receitas e das dívidas<sup>1</sup> do poder público em contraponto aos insuficientes aportes em políticas emancipatórias. Nessa toada, mostra-se desafiador a busca de sustentabilidade da política fiscal<sup>2</sup> que pressuponha arrecadação compatível com o financiamento de programas de ação eficientes e abrangentes, especialmente em favor das comunidades menos favorecidas.

Trazendo essas considerações gerais para a lupa do Estado do Pará, depara-se com unidade federativa com baixo nível de desenvolvimento humano, renda *per capita* sensivelmente inferior à média nacional (FAPESPA, 2021b, p. 18-25,) e uma evidente necessidade de promover desenvolvimento econômico e social. Para alcançar esse objetivo, uma das estratégias adotadas foi a atração de empreendimentos pela via da renúncia fiscal, como catalisadora de novos negócios no Estado ou ampliação dos já existentes e, por consequência, impulsionamento da atividade econômica do Pará.

Ocorre que a aplicação do sistema normativo relativo aos benefícios fiscais geradores de renúncias de receitas, que perpassa, sobretudo, a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, está longe de ser simples e são ricas as controvérsias que a cercam, como por exemplo, as respeitantes ao próprio conceito do que pode ser compreendido como benefício fiscal, gasto tributário que dele advém; as técnicas de mensuração do incentivo, o momento e os responsáveis por cada fase do processo de criação, de concessão e de avaliação dos benefícios; dúvidas de quando atos meramente executivos, isto é, não-legislativos, podem veicular a matéria legitimamente e questões condizentes à articulação da política fiscal de uma unidade federativa em relação às demais.

Quanto menor for o controle sobre as renúncias de receitas, maiores são os riscos de uso malicioso e antirrepublicano<sup>3</sup>, o que acaba por promover, à custa da maioria, o alívio

---

<sup>1</sup> Sobre o endividamento mundial, Wolfgang Streeck (2013, l. 385) afirma que “[...] no que diz respeito à crise orçamental, ela resulta dos défices dos orçamentos públicos ao longo de décadas e do correspondente endividamento crescente dos Estados, realidades que remontam aos anos 70, assim como da obtenção dos empréstimos, necessária após 2008, para salvar tanto a indústria financeira, através da recapitalização de institutos financeiros e da aquisição de títulos de dívida que perderam o valor, como a economia real, através de estímulos fiscais.”

<sup>2</sup> Adota-se o conceito lavrado por Freitas (2019, p. 16) “A sustentabilidade, numa fórmula sintética, consiste em assegurar, de forma inédita, as condições propícias ao bem-estar físico e psíquico no presente, sem empobrecer e inviabilizar o bem-estar no amanhã, razão pela qual implica o abandono, um a um, dos modelos insatisfatórios de praxe.”

<sup>3</sup> Scaff (2018, p. 268-269) explica o que seria um orçamento republicano “Observando-se a realidade de cada país, o orçamento pode ser tendencialmente mais republicano se cumprir uma verdadeira função distributiva,

tributário de uma minoria de contribuintes, com subsequente achatamento da base de financiamento dos gastos públicos, o que soa problemático em unidade federativa carente de políticas públicas eficientes que promovam equidade social, e devedor substancial das promessas civilizatórias encerradas pela Constituição Federal de 1988.

A cada real de tributo estadual renunciado, menor será o investimento estadual em políticas emancipatórias<sup>4</sup>, como as de educação<sup>5</sup> e saúde. Outrossim, a renúncia de receita estadual impacta os municípios, considerado que boa parte, um quarto – para ser mais preciso - da arrecadação do ICMS, é revertido em favor das municipalidades da região, constituindo-se, para muitos municípios, a principal fonte de receita para o desencargo de suas atividades.

Nesse contexto, segundo o projeto da lei de diretrizes orçamentárias de 2024, o Estado do Pará (PARÁ, 2023, p. 107) prevê que deixará de arrecadar cerca de R\$630 milhões de ICMS em razão de incentivo fiscal denominado Regime Tributário Diferenciado (RTD). Tal número alça esse instrumento como o benefício fiscal materialmente mais relevante constante na estrutura fazendária do Estado, pelo que se mostra qualificada, por si só em razão de sua materialidade, a importância de melhor compreendê-lo, dada suas relevantes repercussões fiscais.

Além disso, dificuldades de toda sorte vêm mitigando a aplicabilidade do sistema normativo que se pretendeu estatuir, na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal, no controle das renúncias de receitas. Isso se agrava no Regime Tributário Diferenciado, porquanto sua existência não foi prevista nas leis que tratam da Política de Incentivos ao

---

visando reduzir as desigualdades sociais. Daí que a posição justa, sob uma ótica republicana, será a de um sistema orçamentário que estiver mais próximo de arrecadar primordialmente dos mais ricos e gastar primordialmente com os que mais necessitam”.

<sup>4</sup> Scaff (2014, p. 46) é pedagógica ao pontuar o problema dos custos do direito “[...] revela-se um problema que pode ser também atribuído à teoria geral do direito sobre quais seriam as formas de implementação dos direitos sociais. Qualquer que seja a resposta, virá acompanhada de impacto financeiro, pois os direitos custam. E alguém deve pagar a conta. [...] Ora, o rol de direitos fundamentais sequer é delimitado pela Constituição, contudo, os recursos financeiros são finitos diante da variedade crescente de necessidades da sociedade. Há quem entenda que o custo de serviços públicos a exemplo de hospitais e escolas deveriam ser suportados apenas por aqueles que efetivamente os utilizam. Hoje, todavia, se reconhece tanto a função social do tributo quanto à necessidade de que as receitas estatais guardem consonância com as vinculações constitucionais e também que sejam utilizadas adequadamente em prol do gasto público eficiente. Logo, o custo dos direitos fundamentais deve ser de responsabilidade de toda a sociedade observando o Princípio da Solidariedade.”

<sup>5</sup> O economista Thomas Piketty aponta: “O processo de difusão de conhecimentos e competências é o principal instrumento para aumentar a produtividade e ao mesmo tempo diminuir a desigualdade, tanto dentro de um país quanto entre diferentes países, como ilustra a recuperação atual das nações ricas e de boa parte das pobres e emergentes, a começar pela China. Ao adotar os métodos de produção e alcançar os níveis de qualificação de mão de obra dos países mais ricos, as economias emergentes conseguiram promover saltos na produtividade, aumentando a renda nacional. Esse processo de convergência tecnológica pode ser favorecido pela abertura comercial, mas trata-se, em essência, de um processo de difusão e partilha do conhecimento — o bem público por excelência —, e não de um mecanismo de mercado.” (PIKKETY, 2014, l. 646)

Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, mostrando-se, portanto, veículo de renúncia fiscal aparentemente mais opaco e arbitrário.

Ademais, o RTD se apresenta, confessadamente como se verá, como instrumento de ação e de reação no contexto da guerra fiscal do ICMS. Isto é, sua razão de existir tem correlação com o posicionamento do Estado do Pará na peleja nacional por atração de investimentos privados, pelo que, caso se lhe possa intuir desejo desenvolvimentista, este vai a reboque disso.

Mas não é só a dimensão material do RTD, nem sua utilização no seio da guerra fiscal, que confere relevo aos estudos sobre ele. A pesquisa justifica-se, ainda mais, na medida em que o RTD vem sendo alvo de contestações acerca de sua constitucionalidade, havendo aqui aparente contraste entre os intuítos desenvolvimentistas do instituto e sua duvidosa validade jurídica.

Com efeito, o STF, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, já tratou de alguns aspectos relacionados ao RTD, dando, nestes pontos, pela sua incompatibilidade constitucional, o que pode ser exemplificado na ADI 6.479, julgada em 21 de junho de 2021. Denota-se, assim, que estudar o RTD é especialmente relevante, uma vez que a verificação de seu possível desajuste constitucional pode significar a necessidade de reforma em seu perfil normativo, ou, pior, em sua pronta e definitiva interrupção, com conseqüente impedimento no deferimento de novos benefícios, e, até mesmo, na obrigatoriedade de se cobrar valores não pagos ou pagos a menor.

De todo modo, ainda sob a ótica do RTD como instrumento de desenvolvimento e de arma da guerra fiscal, nos parece evidente que sem a devida clareza acerca das implicações constitucionais deles, resta difícil, senão impossível, construir política de desenvolvimento regional que atraia investimento produtivo ao Estado do Pará, vis a vis o aumento dos riscos jurídicos e o incremento dos custos de transação envolvidos em cenário de litigância judicial provável (GONÇALVES; BONAT, 2018, p. 381-395).

A insegurança jurídica, de certo, entra em rota de colisão com a outorga de propósitos desenvolvimentistas ao RTD, uma vez que para atrair investimentos produtivos é fundamental ofertar uma base jurídica segura e marco regulatório previsível para que os agentes econômicos possam com confiança planejar custos e se precaver em face de revezes. Com a maciça discussão judicial dos incentivos fiscais de RTD, é razoável antever que os empreendimentos produtivos tenham receio de aderir a eles, ou que, ao menos, internalize

maiores custos de transação que, de todo modo, tendem a impactar na competitividade do Estado.

A justificativa social para a pesquisa, portanto, é translúcida, dado que ganha relevo que se faça diagnóstico jurídico adequado das questões envoltas no RTD, posto que o atual estado das coisas faz por grassar insegurança jurídica que se dissemina não só em desfavor dos contribuintes beneficiados e seus planejamentos tributários, mas também em prejuízo das autoridades fazendárias, cuja concessão de benefício fiscal irregular ou a não cobrança retroativa de benefícios inconstitucionais, podem sujeitar, até mesmo, às duras sanções da Lei de Improbidade Administrativa, além de repercussão em prestações de contas perante o Tribunal de Contas.

Dissertar sobre os RTDs, repita-se, o maior instrumento de incentivos fiscais no Estado do Pará, significa contribuir para o melhor deslinde do instituto e viabilização, caso seja necessário, da construção de rotas de ajuste de modo que possam ser concedidos sem os vícios e temores de futuro fulminamento judicial, e, ainda, com margem de incremento de controle de sua efetividade perante a sociedade e os órgãos de controle.

Outrossim, esta pesquisa justifica-se com ainda mais vigor dado o recorrente debate econômico acerca da limitação e do controle dos gastos voltados em favor da rede de proteção social instituída pela Constituição de 1988, em contraponto à raridade ou inexistência de propostas reais no sentido de melhor perquirir as renúncias de receitas. É o que denuncia Pinto (PINTO, 2021, *online*):

Obviamente, a ação governamental não se faz exclusivamente de despesas primárias. O ciclo orçamentário abrange, em igual medida, todas as receitas públicas, bem como as despesas financeiras. Ajustes fiscais seletivamente incidentes apenas sobre despesas primárias são iníquos, por revelarem uma franca opção pela redução do tamanho do Estado, sem correlata reflexão sobre alternativas menos gravosas à eficácia dos direitos fundamentais. Diversas foram as regras que tentaram conter os incentivos tributários, a partir de limites temporais de vigência e avaliação de efetividade. Infelizmente, contudo, a realidade fática é a de uma persistente falta de ajuste sobre as renúncias fiscais.

Não é mais possível tratar dos problemas das crises fiscais sob a ótica de controle apenas dos gastos públicos diretos, sendo fundamental empreender esforços também no crivo jurídico das renúncias de receitas que produzem gasto indireto (tributário), já que, em última instância, ambos tipos de gastos repercutem no equilíbrio orçamentário e financeiro.

Também reforça a importância do presente estudo, o fato do Direito Financeiro<sup>6</sup> ainda carecer de maior produção intelectual que, dialogando com outras disciplinas, possa procurar soluções de sustentabilidade fiscal<sup>7</sup>, sem olvidar que cumprir os objetivos constitucionais de desenvolvimento regional e de redução das desigualdades perpassa por não manietar as bases de financiamento de políticas públicas emancipatórias<sup>8</sup>, e, renúncias de receitas inapropriadas, opacas ou descontroladas, podem abalar a estabilidade dessa base de financiamento, o que, outrossim, reforça a necessidade de pesquisa.

Exsurge desse panorama problemático e dessas justificativas, a pergunta que se busca enfrentar e responder ao longo da dissertação: *Em que medida os benefícios fiscais corporificados em RTDs atendem às exigências jurídicas da Constituição Financeira e da Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da guerra fiscal?*

Da pergunta problema que orienta a pesquisa, com facilidade se infere que o objetivo principal é identificar se o RTD, atualmente a política de incentivos fiscais mais onerosa do Estado do Pará, possui conformidade jurídica, vista tal questão no contexto da guerra fiscal. Em outras palavras, busca-se apresentar diagnóstico que avalie o grau de aderência do RTD com as imposições normativas da Constituição Financeira e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A propósito, os conceitos fundamentais da pesquisa – benefício fiscal, renúncia de receitas/gasto tributário, estado fiscal e guerra fiscal - são objeto de fundada controvérsia doutrinária, e dificuldades práticas relevantes, o que exige apuramento e refinamento científico no seu deslinde.

O enfrentamento do problema de pesquisa, de certo, demanda ainda exame aprofundado sobre os aspectos normativos e administrativos do RTD, com foco nos segmentos econômicos com maior impacto fiscal, como o benefício que favorece o setor da

---

<sup>6</sup> “A definição de direito financeiro que se adota é aquela que sustenta se tratar de ramo do Direito no qual se estuda como o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como isso é organizado e controlado, visando a consecução dos objetivos constitucionais” (SCAFF, 2018, p. 80)

<sup>7</sup> Sobre a sustentabilidade da dívida pública, também se cita Scaff (2014, p. 45-46): “Serão as futuras gerações que arcarão com os custos dos gastos realizados hoje com base em empréstimos que serão pagos no porvir. O caráter intergeracional da sustentabilidade financeira é que deve ser o foco do problema. Governos irresponsáveis, que aumentam gastos públicos rígidos, custeados a partir de empréstimos públicos — mesmo que de longo prazo — devem ser coibidos de fazê-lo. Aqui o foco é a qualidade do gasto público, visando seu equilíbrio.”

<sup>8</sup> Sarmiento e Souza Neto salientam que “Os “potenciais emancipatórios” da Constituição Federal de 1988 identificam-se tanto com a sua dimensão garantística quanto com a sua faceta dirigente. Por um lado, a Constituição consagra a garantia das liberdades individuais. Por outro lado, estabelece um amplo rol de direitos sociais e formula um projeto de futuro de viés igualitário. A Constituição Federal de 1988 garante a liberdade e a democracia política e positiva diretrizes sociais, fornecendo ao pensamento jurídico progressista simultaneamente uma “trincheira de resistência” e uma “carta programática””. (SOUZA NETO; SARMENTO, 2014, l. 6676).

indústria de carne bovina. Para tanto, se avaliam a validade das normas e a compatibilidade das práticas administrativas na criação, concessão, estimação, avaliação e controle do Regime Tributário Diferenciado, perscrutando as rotinas, os embaraços e as dificuldades que permeiam todo o ciclo desse instrumento de incentivo fiscal.

A pesquisa, ademais, não se contém em apresentar diagnóstico de conformidade jurídica do instituto, como apresenta, em sua conclusão, o apontamento de melhorias sobre as perspectivas de controle deste benefício fiscal, como é recomendável em uma dissertação de mestrado profissional, cujos produtos visam impactar positivamente a realidade, e que deriva de interlocução com a atividade laboral do pesquisador.

O cumprimento dos objetivos específicos da pesquisa se desdobrou ao longo dos sete capítulos da dissertação, incluída esta introdução, que é seu primeiro. O segundo capítulo cuida de expor ao leitor a interlocução entre a pesquisa encetada e a realidade profissional do pesquisador, na forma como é exigido pelas normas do Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia da Universidade Federal do Pará. Já o terceiro capítulo descreve a metodologia adotada no trabalho.

No quarto, é exposto o atual cenário das renúncias fiscais no Estado do Pará, e a centralidade do ICMS para o financiamento das políticas pública paraenses. Também é no segundo capítulo que se estabeleceu a natureza jurídica e os caracteres fundamentais do Regime Tributário Diferenciado, descrevendo o arquétipo jurídico de cada uma de suas modalidades, sobretudo daquelas que importam em renúncia de receita. Identifica-se, ademais, a realidade da guerra fiscal como força motriz da disseminação, pelos estados e pelo Distrito Federal, de uma série de medidas de incentivo fiscal com vistas, em tese, à promoção do desenvolvimento regional, tal qual o RTD.

No quinto capítulo se conceituam temas relevantes e fundamentais para a pesquisa como Estado Fiscal, Benefício Fiscal, Gasto tributário, para depois delinear as normas controladoras e limitantes da Constituição Financeira e da Lei de Responsabilidade Fiscal acerca da concessão de benefícios fiscais. No sexto capítulo, municiados dos conceitos, requisitos e pressupostos normativos do capítulo anterior, é realizado diagnóstico do RTD que se desdobra para cada um dos pontos tidos como fundamentais do bloco normativo de controle.

À guisa de conclusão, o sétimo capítulo traz as considerações finais do trabalho e apresenta a resposta acerca da conformidade jurídica do RTD à luz da Constituição Financeira

e da Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da guerra fiscal. Outrossim, são apontadas oportunidades de melhoria na gestão fiscal do instituto.

Assinale-se, por fim, que o alinhamento do tema da dissertação com a Linha de Pesquisa 2 “Regulação e negócios públicos-privados na Amazônia” é de fácil constatação, já que a referida linha abrange o estudo de esquemas tributários que garantam o desenvolvimento sustentável da Amazônia, com expressa abordagem dos incentivos fiscais como um de seus objetos de pesquisa. Nesse sentido, diagnosticar a compatibilidade do RTD com os requisitos e pressupostos da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal vai ao encontro de seu desiderato investigativo.

## 2 ARTICULAÇÃO ENTRE TEORIA E REALIDADE PRÁTICA

A presente dissertação também se justifica pessoal e profissionalmente, dado que o pesquisador, enquanto membro do Ministério Público de Contas do Estado, tem atuação profissional voltada ao controle da fiscalidade estadual, e aborda, de maneira recorrente no seu ofício, temas inerentes ao direito financeiro em diversos espaços, inclusive o acadêmico. De fato, pela dicção do artigo 130 da Constituição Federal, o Ministério Público de Contas é o órgão incumbido do exercício das funções do Ministério Público brasileiro perante a jurisdição do Tribunal de Contas, cabendo-lhe, sobretudo, a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Nessa toada, a Constituição Federal (BRASIL, 1988, n.p.) outorgou competência expressa aos poderes legislativos, bem como aos Tribunais de Contas, para o exercício da fiscalização das renúncias de receitas, prevendo que a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.”

O tema do controle da concessão de benefícios fiscais não é novidadeiro ao pesquisador, uma vez que, pelo menos desde o ano 2018, acionou a jurisdição do Tribunal de Contas para o exercício de sua função fiscalizatória, através da Representação 2018/51673-5 do Ministério Público de Contas do Estado do Pará (MPC-PA, 2008, p. 1-77) requerendo cerca de vinte medidas administrativas perante vários órgãos da Administração Pública, e até mesmo do Poder Legislativo, com vista ao aperfeiçoamento de todo o ciclo das renúncias fiscais no Estado do Pará, desde sua instituição, passando por sua estimação e concessão, até chegar ao seu controle.

A decisão de elevar os estudos do tema em pesquisa de mestrado profissional tem como intuito confessado contribuir com o conhecimento mais aprofundado da matéria, de modo que possa, em articulação com a prática profissional, frutificar consequências proveitosas no exercício de seu ofício ministerial, com a oferta de subsídios argumentativos, fáticos e jurídicos mais qualificados, que só a investigação científica é capaz de oferecer, inclusive com o intuito de influenciar de maneira mais contundente o resultado da Representação já proposta, bem como na confecção de outros produtos típicos da atuação ministerial, como recomendações, procedimentos apuratórios e outras ações representativas.

Apreender os conceitos teóricos fundamentais respeitantes ao objeto pesquisado em interlocução com o arsenal normativo das renúncias de receitas se mostrou de extrema conveniência ao pesquisador, permitindo-lhe fomentar diagnóstico de conformidade jurídica do RTD frente à Constituição Financeira e à Lei de Responsabilidade Fiscal, o que acaba por lhe fornecer subsídio de grande valia no cotidiano de sua atuação profissional, a possibilitar, inclusive, o seu amadurecimento cognitivo acerca da matéria, que passou a considerar outras nuances desconhecidas quando do início de sua atividade profissional relacionada ao controle das renúncias de receitas.

Isto posto, a presente dissertação colabora diretamente com a melhoria da atuação profissional do discente, uma vez que permitiu o aprofundamento dos seus conhecimentos preexistentes acerca da matéria. Anote-se que ao recortar o objeto de estudo a um específico instrumento de renúncia de receita, o RTD, que, até então, era pouco conhecido, quase ignorado pelo profissional, foi possível enveredar em maior especialização do tema, com efeitos práticos que já se sentem em seu labor.

Além disso, na linha do que exige o PPGDDA, os produtos da pesquisa se desdobraram em dois. Afora essa dissertação, a título de produto interventivo se promoveu amplo debate público acerca dos benefícios fiscais no Brasil, na Amazônia e no Pará, no qual foram expostas, em primeira mão, as sínteses preliminares das conclusões de pesquisa. Abordou-se, ainda, outros assuntos ligados umbilicalmente ao objeto de estudo, todos corporificados no II Seminário MP de Contas & Sociedade, cujo tema foi Federalismo e Renúncia Fiscal, e que contou com a presença de renomados doutrinadores da área fiscal.

### 3 METODOLOGIA E PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Esta pesquisa se pretendeu qualitativa e exploratória, dado que visou interpretar a prática da gestão do RTD sob os pálios das normas constitucionais e legais que regulamentam as renúncias de receitas, de modo a explicitar as possíveis fraquezas e as incompatibilidades entre o que vem ocorrendo e o ordenamento jurídico.

O presente estudo promove ampla revisão bibliográfica, bem como análise de documentos legais e administrativos, sobretudo a partir dos procedimentos que culminaram na edição dos atos normativos investigados – decretos que criaram RTDs - que se teve acesso via Lei de Acesso à Informação. Também foi fundamental o manejo de pesquisa jurisprudencial que se deu por intermédio da busca, de inteiro teor, das decisões dos órgãos do Poder Judiciário, sobretudo, do Supremo Tribunal Federal, acessível pelo sítio eletrônico da Suprema Corte, com uso recorrente de filtros de pesquisa das seguintes palavras “ICMS”, “Pará”, “legalidade fiscal”, “responsabilidade fiscal”, “regime tributário diferenciado”, “CONFAZ” e outras, incluindo decisões plenárias e monocráticas, preferindo-se as respeitantes a ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as tomadas em sede de ADI, de ADC e de ADPF.

O método utilizado é o dedutivo, já que se transitou do geral para o particular, isto é, partiu-se das exigências do ordenamento jurídico constantes na Constituição Financeira e na LRF, para alinhar premissas teóricas de como deveria ser processado e gerido o RTD, sem perder de mão a formulação de soluções de ajustes e de soluções. Noutras palavras, explicitam-se os conteúdos e os conceitos das premissas normativas para, a partir delas, avaliar a gestão fiscal do RTD no Pará (MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 89-93).

A pesquisa, sublinhe-se, foi diagnóstica e propositiva, com acesso a documentos referentes aos processos administrativos de criação de incentivos fiscais, cujo contato se teve, repita-se, via Lei de Acesso à Informação junto aos órgãos cuja política fiscal é construída ou debatida, em especial a Secretaria de Estado da Fazenda e a Procuradoria-Geral do Estado do Pará.

Pretendeu-se que a metodologia aliasse a dogmática teórica com a prática profissional, em movimento dialético de sistematização de conhecimentos que possibilite o avanço da

gestão fiscal das renúncias de receitas, na linha do que se espera de um mestrado profissional (BRITO, 2020, p. 4)<sup>9</sup>.

Na linha do que exige o PPGDDA, os produtos esperados na pesquisa se corporificam na presente dissertação diagnóstica e em seminário que, além de fazer a comunicação pública dos resultados da pesquisa, fomentou debate sobre os temas principais vinculados à pesquisa.

Assim, coube à dissertação sistematizar o conhecimento acerca do Regime Tributário Diferenciado em conexão com os ditames fundamentais da Constituição Financeira e da Responsabilidade Fiscal, sem deixar de considerar, nessa análise jurídica, a importância e a influência do contexto fático-político da guerra fiscal do ICMS.

Por outro lado, de modo a cumprir a faceta interventiva do mestrado profissional, foi organizado o II Seminário MP de Contas e Sociedade “Federalismo e Renúncia Fiscal”, evento que foi promovido pelo Ministério Público de Contas do Estado do Pará em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia (PPGDDA) da Universidade Federal do Estado do Pará e com o Tribunal e Contas do Estado do Pará, nos dias 13 e 14 de abril de 2023, no Teatro Maria Sylvia Nunes.

A ideia era justamente prestigiar a vocação profissional do mestrado do PPGDDA, unindo na promoção do Seminário os atores institucionais estritamente vinculados à área de atuação profissional do pesquisador, isto é, o Ministério Público de Contas e o Tribunal de Contas, com a entidade responsável pelo programa de pesquisa, o PPGDDA da UFPA, e, a partir dessa união, dar visibilidade ao objeto de pesquisa.

Neste evento se fez a comunicação pública do resultado de pesquisa referente à dissertação “Regime Tributário Diferenciado (RTD) do ICMS no Pará: um diagnóstico à luz da Constituição Financeira no contexto da guerra fiscal”, bem como se visou fomentar a discussão acerca dos temas fundamentais concernentes à pesquisa, respeitantes, especialmente, ao controle das renúncias fiscais, aos problemas do federalismo fiscal, corporificados sobretudo na guerra fiscal do ICMS, bem como caminhos de melhoria que poderiam ser trilhados na gestão dos benefícios fiscais. O conteúdo completo da palestra do discente pode ser extraído a partir de acesso na plataforma online *Youtube*, no canal oficial do Ministério Público de Contas do Estado do Pará<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> “ ao tomar como ponto de partida a implementação da modalidade do mestrado profissional no contexto da pós-graduação stricto sensu, destacou a relevância de que programas organizados a partir dessa modalidade ofereçam aos seus públicos ferramentas teórico-conceituais capazes de contribuir para o desenvolvimento de uma atitude investigativa que resulte em produções que repercutam de forma exitosa nas mais diversas situações em que se apresentam desafios a serem enfrentados no cotidiano das organizações. (BRITO, 2020, p. 9)

<sup>10</sup> Endereço do sítio eletrônico: [https://www.youtube.com/watch?v=-XZr\\_HfDJWM](https://www.youtube.com/watch?v=-XZr_HfDJWM)

Ademais, o Seminário objetivou fomentar a participação da sociedade na fiscalização e no acompanhamento das renúncias fiscais. As temáticas discutidas envolveram federalismo fiscal, desenvolvimento amazônico, controle externo, guerra fiscal, administração pública, políticas públicas e arrecadação tributária; todos correlacionados intimamente ao objeto de pesquisa.

Durante os dois dias de realização do seminário estiveram presentes mais de 300 (trezentos) participantes, dentre palestrantes, membros da sociedade civil, pesquisadores, servidores públicos, membros de órgãos autônomos, autoridades fazendárias e estudantes universitários. A coordenação científica do evento recaiu sobre o orientador desta dissertação, o Professor Doutor Fabrício Vasconcelos de Oliveira.

Além disso, o seminário contou com expressiva participação nacional, marcada pela presença de autoridades do controle externo de 15 (quinze) entes da federação, quais sejam, Maranhão, Minas Gerais, Goiás, Ceará, Piauí, Santa Catarina, Alagoas, Sergipe, Amazonas, Acre, Rondônia, Tocantins, Roraima, Amapá e Distrito Federal.

Reputa-se que o evento foi um sucesso para o fim a que se destinou, permitindo o franco diálogo entre diversos estudiosos da área e abrindo margem para a capacitação de servidores públicos e da sociedade civil acerca da gestão das renúncias fiscais.

Feitas essas considerações, é momento de avançar para a fundamentação teórica da presente dissertação.

## 4 O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DO ICMS NO ESTADO DO PARÁ

### 4.1 Breve resumo do cenário fiscal do Estado do Pará: a fundamental posição do ICMS

O Estado do Pará, no exercício de 2021, obteve receita corrente de aproximadamente R\$39 bilhões de reais, representando forte variação positiva na ordem nominal de 11,66%. O salto arrecadatório, segundo se defende, teve como base uma série de possíveis fatores, como a recuperação econômica advinda do arrefecimento da pandemia de COVID-19, o repique inflacionário do período<sup>11</sup>, a alta internacional de preços de produtos primários com forte presença na cesta econômica estadual e o aumento da eficiência da estrutura arrecadatória e fiscal do Estado.

Os gráficos a seguir, cuja fonte é o Balanço Geral do Estado do exercício de 2021, produzido pela Secretaria de Estado da Fazenda (2022, p. 31-33), desdobra e articula as principais fontes arrecadatórias do Estado:

Quadro 1 – Demonstrativo das Fontes Arrecadatórias de Receita Corrente do Estado do Pará de 2021

Especificação	2021		2020		Variação Nominal % 2021/2020	Variação Real % 2021/2020
	valor	%	valor	%		
Receitas Correntes	39.040.798.100,80	98,49	34.964.828.077,55	97,67	11,66	1,45
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	20.713.361.527,03	52,25	17.238.161.425,82	48,15	20,16	9,18
Contribuições	1.151.731.498,55	2,91	1.030.149.239,38	2,88	11,80	1,58
Receita Patrimonial	714.280.251,78	1,80	999.474.254,26	2,79	-28,53	-35,07
Receita Agropecuária	14.709,58	0,00	14.108,81	0,00	4,26	-5,27
Receita Industrial	9.522.520,44	0,02	8.446.105,80	0,02	12,74	2,44
Receita de Serviços	946.304.082,30	2,39	881.914.364,93	2,46	7,30	-2,51
Transferências Correntes	13.528.602.224,86	34,13	12.309.092.511,66	34,38	9,91	-0,14
Outras Receitas Correntes	482.546.647,00	1,22	475.520.602,30	1,33	1,48	-7,80
Receitas Intraorçamentárias Correntes	1.494.434.639,26	3,77	2.022.055.464,59	5,65	-26,09	-32,85

Fonte: Sefa. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2021/ANLISES-E-COMENTRIOS---BGE-2021.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

<sup>11</sup> Fator inequivocamente relevante, dado que, a despeito do aumento nominal de 11,66%, o aumento real da receita, isto é, descontando os efeitos inflacionários, foi em proporção bem mais tímida, de 1,45%.

Percebe-se que pouco mais da metade, isto é, 55,16% da arrecadação estadual derivou do uso do seu poder fiscal através da exploração de sua base tributária própria, abrangidos aqui os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias e as contribuições previdenciárias do funcionalismo público. Muito relevantes, também, as receitas advindas das transferências federais, que corresponderam a 34,13%, a denotar que, embora a maior parte da arrecadação estadual seja própria, o total recebido a partir das regras de repartição tributária previstas na Constituição Federal são de grande relevância para as contas paraenses.

Destrinchando de forma mais pormenorizada as receitas fiscais próprias do Estado do Pará, fica expressada relevante concentração arrecadatória no ICMS, que representa quase 80%<sup>12</sup> do bolo da receita própria, conforme se verifica a seguir:

Quadro 2 – Demonstrativo da Receita Própria Arrecadada no Estado do Pará referente ao exercício de 2021

Especificação	2021		2020		Variação Nominal % 2021/ 2020	Variação Real % 2021/ 2020
	valor	%	valor	%		
<b>ICMS</b>	16.943.385.589,90	79,56	13.833.806.281,44	76,87	22,48	11,28
<b>IPVA</b>	781.417.247,20	3,67	681.605.372,91	3,79	14,64	4,16
<b>ITCD</b>	56.293.359,72	0,26	34.522.534,54	0,19	63,06	48,16
<b>TAXAS</b>	1.373.821.852,98	6,45	1.234.323.231,20	6,86	11,30	1,13
Taxa Mineral	566.939.890,33	2,66	541.243.911,60	3,01	4,75	-4,83
Taxas Fazendárias	2.921.933,54	0,01	3.547.153,46	0,02	-17,63	-25,16
Taxas Hídrica	7.680.856,17	0,04	33.886.585,41	0,19	-77,33	-79,41
Outras Taxas	796.279.272,94	3,74	655.645.580,73	3,64	21,45	10,35
<b>IRRF</b>	1.557.519.008,65	7,31	1.453.089.949,06	8,07	7,19	-2,61
<b>Contribuições</b>	1.151.731.498,55	5,41	1.030.149.239,38	5,72	11,80	1,58
Patrimonial	572.461.501,70	2,69	492.881.027,93	2,74	16,15	5,53
Agropecuária	14.709,58	0,00	14.108,81	0,00	4,26	-5,27
Industrial	9.522.520,44	0,04	8.446.105,80	0,05	12,74	2,44
Serviços	946.304.082,30	4,44	881.914.364,93	4,90	7,30	-2,51
Outras Receitas Correntes	482.546.647,00	2,27	475.520.602,30	2,64	1,48	-7,80
Amortizações de Empréstimos	38.316.984,88	0,18	6.780.167,09	0,04	465,13	413,48
Alienação de Bens	12.756.731,33	0,06	13.143.270,36	0,07	-2,94	-11,81
Dedução p/ FUNDEB Rec. Tributária	-2.630.908.235,15	-12,35	-2.150.136.904,94	-11,95	22,36	11,18
<b>Total</b>	<b>21.295.183.599,08</b>	<b>100,00</b>	<b>17.996.059.350,81</b>	<b>100,00</b>	<b>18,33</b>	<b>7,52</b>

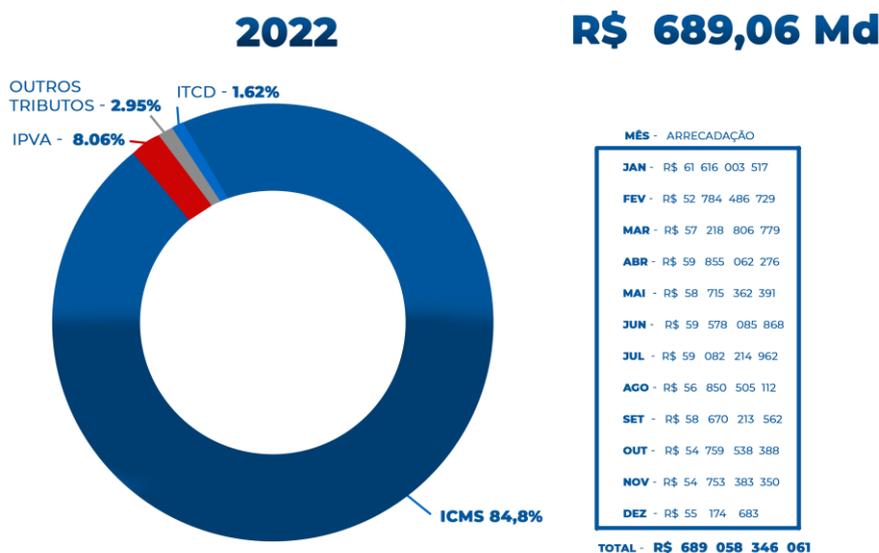
Fonte: Sefa (2022). Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2021/ANLISES-E-COMENTRIOS---BGE-2021.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

<sup>12</sup> “O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é a maior fonte de receita do Estado e representa 42,74% da receita bruta e 79,56% da receita própria estadual. Em 2021, apresentou um crescimento nominal ou corrente de 22,48% em relação a 2020, encerrando o ano com um montante arrecadado total bruto, somando-se ao ingresso com multas, juros e dívida ativa do referido imposto, na ordem de R\$ 16,943 bilhões. Quando se compara levando em conta os efeitos inflacionários, verifica-se um incremento na arrecadação do ICMS estadual entre 2020 e 2021 na ordem de 11,28%”. (SEFA, 2022, p. 34)

O protagonismo do ICMS não é característica apenas do Estado do Pará.

De fato, esse imposto é a grande fonte de arrecadação de receitas dos estados e do DF. Sob uma perspectiva nacional, no exercício financeiro de 2022 foi arrecadado por todos estados e pelo DF cerca de R\$690 bilhões em ICMS (CONFAZ, 2023, n.p), variação positiva de 5,61% em relação ao ano anterior, figurando-se como o tributo de maior capacidade arrecadatória do país. O ICMS, assim, correspondeu a 84,8% da arrecadação tributária estadual, percentual levemente superior à sua representatividade no âmbito do Estado do Pará verificada em 2021.

Gráfico 1 – Demonstrativo de Arrecadação de Tributos Estaduais no exercício de 2022



Fonte: Confaz (2023).

O Pará foi, na escala nacional, o 10º estado com maior arrecadação absoluta de ICMS no país em 2022, correspondendo a 2,9% do total auferido do tributo no país (SEFA, 2022b, p. 1-12).

Quadro 3 – Demonstrativo da Arrecadação de Receita de ICMS das Unidades Federativas

UF	MÊS		ACUMULADO ANO		PARTICIPAÇÃO %		RANKING	
	DEZ/2021	DEZ/2022	JAN.A DEZ. /2021	JAN. A DEZ. /2022	DEZ/2022	JAN. A DEZ. /2022	DEZ/2022	JAN. A DEZ. /2022
AC	174	170	1.699	1.819	0,3%	0,3%	25	25
AM	1.163	1.233	13.017	14.018	2,2%	2,0%	15	15
<b>PA</b>	<b>1.584</b>	<b>1.557</b>	<b>16.945</b>	<b>19.974</b>	<b>2,7%</b>	<b>2,9%</b>	<b>10</b>	<b>10</b>
RO	557	453	5.715	5.810	0,8%	0,8%	22	20
AP	111	114	1.281	1.354	0,2%	0,2%	27	27
RR	156	128	1.569	1.647	0,2%	0,2%	26	26
TO	485	351	4.200	4.441	0,6%	0,6%	24	24
MA	991	932	9.975	11.495	1,6%	1,7%	16	16
PI	504	461	5.706	5.776	0,8%	0,8%	21	22
CE	1.692	1.394	16.239	17.154	2,4%	2,5%	12	12
RN	643	594	6.869	7.185	1,0%	1,0%	19	19
PB	736	658	7.521	7.750	1,2%	1,1%	18	18
PE	2.081	1.883	21.644	22.038	3,3%	3,2%	8	9
AL	541	499	5.399	5.800	0,9%	0,8%	20	21
SE	404	402	4.275	4.592	0,7%	0,7%	23	23
BA	2.926	2.641	31.274	33.744	4,6%	4,9%	7	7
MG	6.270	5.644	67.812	70.684	9,9%	10,2%	2	2
ES	1.502	1.350	15.341	16.577	2,4%	2,4%	13	13
RJ	4.022	3.335	47.137	44.958	5,9%	6,5%	4	3
SP	18.938	18.002	188.975	204.606	31,6%	29,6%	1	1
PR	3.688	3.291	39.133	42.287	5,8%	6,1%	5	5
SC	2.133	2.737	29.090	34.427	4,8%	5,0%	6	6
RS	4.208	3.661	45.738	43.253	6,4%	6,3%	3	4
MT	1.771	1.498	18.664	18.968	2,6%	2,7%	11	11
MS	1.251	1.324	13.831	16.015	2,3%	2,3%	14	14
GO	2.167	1.858	23.483	24.257	3,3%	3,5%	9	8
DF	932	775	9.893	10.086	1,4%	1,5%	17	17
<b>BR</b>	<b>61.631</b>	<b>56.948</b>	<b>652.424</b>	<b>690.714</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Fonte: Sefa (2022). Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA\\_dezembro-2022-2.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA_dezembro-2022-2.pdf). Acesso em: 11 maio 2023.

É consenso na doutrina que as possibilidades arrecadatórias do ICMS foram turbinadas pela Constituição Federal de 1988, com a incorporação de fatos geradores outrora não previstos no antigo ICM, seu antecessor, e que antes orbitavam a competência tributária da União, como os impostos federais sobre combustíveis, energia, serviços de comunicações, transportes e atividade mineradora (SOUZA, 2015, p. 5-6).

Ocorre que, analisada a arrecadação do ICMS por segmento econômico no Estado do Pará, a partir dos boletins mensais de arrecadação divulgados pela Secretaria de Estado da Fazenda (2022b, p. 3), e desta feita já tendo como referência os valores de dezembro de 2022, percebe-se forte retração da arrecadação do tributo justamente sobre os combustíveis, a

energia elétrica e as telecomunicações, bases tributárias afetadas diretamente pelas Leis Complementares Federais 192/2022 e 194/2022.

Quadro 4 – Demonstrativo da Arrecadação Mensal de Receita de ICMS do Estado do Pará, por Segmento Econômico

Segmento Econômico	ARRECAÇÃO MENSAL				
	DEZEMBRO/2022	DEZEMBRO/2021	Var. Nom. (%)	Var. Real (%)	Part. % DEZEMBRO/2022
Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura	13.296.646	10.201.538	30,3%	22,9%	0,9%
Alojamento e Alimentação	8.845.534	8.075.967	9,5%	3,8%	0,6%
Bebidas	137.360.431	93.836.366	46,4%	38,1%	8,8%
Cigarro	16.095.100	14.578.171	10,4%	4,4%	1,0%
Cimento	12.443.754	8.404.058	48,1%	39,8%	0,8%
Combustíveis	322.394.326	474.680.848	-32,1%	-35,9%	20,7%
Comércio	324.349.803	301.550.994	7,6%	1,8%	20,8%
Comércio Atacadista	192.825.104	169.436.396	13,8%	7,5%	12,4%
Comércio Varejista	131.524.699	132.114.598	-0,4%	-5,6%	8,4%
Energia Elétrica	124.343.745	181.864.735	-31,6%	-35,5%	8,0%
Fabricação de Produtos Alimentícios	36.502.985	39.260.932	-7,0%	-12,2%	2,3%
Indústria	37.799.722	36.996.280	2,2%	-4,1%	2,4%
Madeira Serrada	5.671.905	5.659.763	0,2%	-5,3%	0,4%
Medicamentos	29.191.823	27.165.472	7,5%	1,4%	1,9%
Metalurgia	27.947.963	28.670.161	-2,5%	-7,9%	1,8%
Minérios	96.024.915	70.912.014	35,4%	28,4%	6,2%
Telecomunicações	31.511.634	55.332.202	-43,1%	-46,2%	2,0%
Transporte, inclusive de valores	59.529.254	48.476.710	22,8%	15,5%	3,8%
Veículos Automotores, Peças e Pneus	101.110.147	85.143.600	18,8%	12,3%	6,5%
Outros	172.768.557	93.078.297	85,6%	79,7%	11,1%
<b>TOTAL</b>	<b>1.557.188.244</b>	<b>1.583.888.106</b>	<b>-1,7%</b>	<b>-7,2%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Sefa (2022, p.9). Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA\\_dezembro-2022-2.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA_dezembro-2022-2.pdf). Acesso em: 11 maio 2023.

Com a retração da arrecadação sobre combustíveis, o comércio em geral se tornou o segmento econômico mais relevante de arrecadação do ICMS, pelo menos tomando por referência o mês de dezembro, que, naturalmente, tem maior atividade comercial devido aos feriados de fim de ano. Pondo a segmentação, contudo, em perspectiva anual, os combustíveis remanescem como maior fonte de arrecadação do ICMS no Estado, totalizando 25,3% da arrecadação estadual de ICMS, em face de 18,9% do comércio (SEFA, 2022b, p. 4-5).

Cumpra assinalar, contudo, que a fotografia do ano inteiro leva em consideração um primeiro semestre ainda não atingido pelas Leis Complementares 192 e 194 de 2022, e que se aproveitou de forte alta dos combustíveis a nível mundial, em decorrência do conflito envolvendo Rússia e Ucrânia que impactou toda a rede energética (ZANATTA, 2022, n.p.). Isto posto, os dados do final do ano sugerem substancial redução da participação do bolo de receitas do segmento de combustíveis e aumento das capacidades arrecadatórias do comércio. A Secretaria de Estado da Fazenda assinala em seus relatórios mensais de arrecadação que a perda de receita advinda das LCs 192 e 194, ambas de 2002, é na casa de R\$250 milhões mensais (SEFA, 2023, p. 7).

Aqui se abrem parênteses. É bem verdade que a própria LC 194/2022 previu mecanismo de compensação das perdas arrecadatórias estaduais pela União<sup>13</sup>, de modo que o desfalque a ser sofrido pelos estados e pelo DF fossem descontados de suas dívidas para com a União. No entanto, além da compensação ser limitada apenas aos desfalques relativos ao exercício financeiro de 2022, a regulamentação da metodologia de cálculo desse assunto, corporificada na Portaria ME nº 7.889/22, da lavra da União, gerou forte insatisfação dos entes subnacionais, que defendiam, dentre outras coisas, a atualização monetária das bases de comparação de 2021 e que os cálculos da perda de arrecadação levassem em consideração a comparação isolada mês a mês de 2022 com o ano de 2021, em contraponto à pretensão de cálculo globalizante da União (COMSEFAZ, 2022, n.p.).

Ao fim e ao cabo, o assunto foi objeto de acordo interfederativo celebrado perante o Supremo Tribunal Federal, no bojo das ADI 7.191/DF e ADPF 984, que sacramentou o seguinte:

Cláusula Quinta. No que concerne ao artigo 3º da Lei Complementar 194/22, cria-se grupo de trabalho específico com representantes da União e dos Estados para, no prazo de até 120 dias, a contar da presente data, revisar os critérios de apuração da perda de arrecadação do ICMS.

Parágrafo Primeiro. Os representantes da União nesta comissão especial concordam em rever os critérios estabelecidos na Portaria ME nº 7.889/22 para alterar a base de comparação anual da perda para base mensal, de modo que o gatilho de 5% seja aplicado somente na comparação isolada entre os meses de 2021 e 2022.

Parágrafo Segundo. Em nenhuma hipótese, eventual acordo restringirá as repartições constitucionais destinadas aos municípios.

Parágrafo Terceiro. Os representantes da comissão especial reconhecem a possibilidade de que a União compense eventual perda de arrecadação mediante entrega de valores aos Estados, caso o Plenário do STF, em apreciação de eventual acordo do grupo de trabalho tratado no caput, reconheça a presença dos requisitos necessários para a abertura de crédito extraordinário, de modo que as quantias necessárias ao pagamento sejam incluídas em lei orçamentária e submetidas ao regime fiscal aplicável, sem prejuízo de eventual compensação de dívida já deferida liminarmente.

---

<sup>13</sup> Assim dispôs o artigo 3º da Lei Complementar 194/2022: A União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que exceda ao percentual de 5% (cinco por cento) em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021. § 1º O total das perdas de arrecadação de ICMS do Estado ou do Distrito Federal irá compor o saldo a ser deduzido pela União. § 2º As perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal que tiverem contrato de refinanciamento de dívidas com a União previsto no artigo 9º-A da Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, decorrentes da redução da arrecadação do ICMS serão compensadas integralmente pela União. § 3º A dedução a que se referem o caput e o § 2º deste artigo limitar-se-á às perdas de arrecadação de ICMS incorridas até 31 de dezembro de 2022 ou dar-se-á enquanto houver saldo de dívida contratual do Estado ou do Distrito Federal administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que ocorrer primeiro.

Para o Estado do Pará o acordo foi especialmente promissor, dada a inserção de previsão, no parágrafo terceiro da referenciada cláusula quinta, da possibilidade de compensação por entrega direta de valores, o que para unidade federativa com baixo nível de endividamento federal, em comparação com as demais, abre margem para uma compensação mais rápida e efetiva.

Fecham-se esses parênteses.

Retomada a apresentação do cenário fiscal geral do Estado do Pará, a arrecadação do ICMS segmentada por setor econômico é a referida na tabela a seguir:

Quadro 5 – Demonstrativo da Arrecadação Mensal Anualizada de Receita de ICMS do Estado do Pará, por Segmento Econômico

Segmento Econômico	ARRECAÇÃO MENSAL				Part. % JAN A DEZ/2022
	DEZEMBRO/2022	DEZEMBRO/2021	Var. Nom. (%)	Var. Real (%)	
Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura	135.683.482	96.142.616	41,4%	28,6%	0,7%
Alojamento e Alimentação	98.221.904	84.769.873	15,9%	5,8%	0,5%
Bebidas	1.373.238.687	1.121.762.287	22,4%	11,6%	6,9%
Cigarro	179.122.088	158.379.262	13,1%	3,2%	0,9%
Cimento	127.279.054	115.204.296	10,4%	1,0%	0,6%
Combustíveis	5.048.400.723	4.718.881.774	7,0%	-1,8%	25,3%
Comércio	3.776.147.770	3.184.009.390	18,6%	8,7%	18,9%
Comércio Atacadista	2.184.754.085	1.817.895.996	20,2%	10,2%	10,9%
Comércio Varejista	1.591.393.685	1.366.113.395	16,5%	6,6%	8,0%
Energia Elétrica	1.812.819.631	1.932.383.213	-6,2%	-14,0%	9,1%
Fabricação de Produtos Alimentícios	521.520.122	455.962.765	14,4%	4,3%	2,6%
Indústria	479.725.207	394.402.817	21,6%	10,9%	2,4%
Madeira Serrada	66.134.942	61.595.918	7,4%	-2,0%	0,3%
Medicamentos	351.645.428	301.002.045	16,8%	7,2%	1,8%
Metalurgia	362.477.156	299.406.417	21,1%	10,7%	1,8%
Minérios	1.955.965.623	851.802.386	129,6%	113,1%	9,8%
Telecomunicações	533.558.070	650.545.245	-18,0%	-25,0%	2,7%
Transporte, inclusive de valores	711.641.041	537.102.714	32,5%	21,8%	3,6%
Veículos Automotores, Peças e Pneus	1.088.796.484	888.023.253	22,6%	11,8%	5,5%
Outros	1.351.911.173	1.092.544.180	23,7%	14,7%	6,8%
<b>TOTAL</b>	<b>19.974.288.586</b>	<b>16.943.956.450</b>	<b>17,9%</b>	<b>7,9%</b>	<b>100%</b>

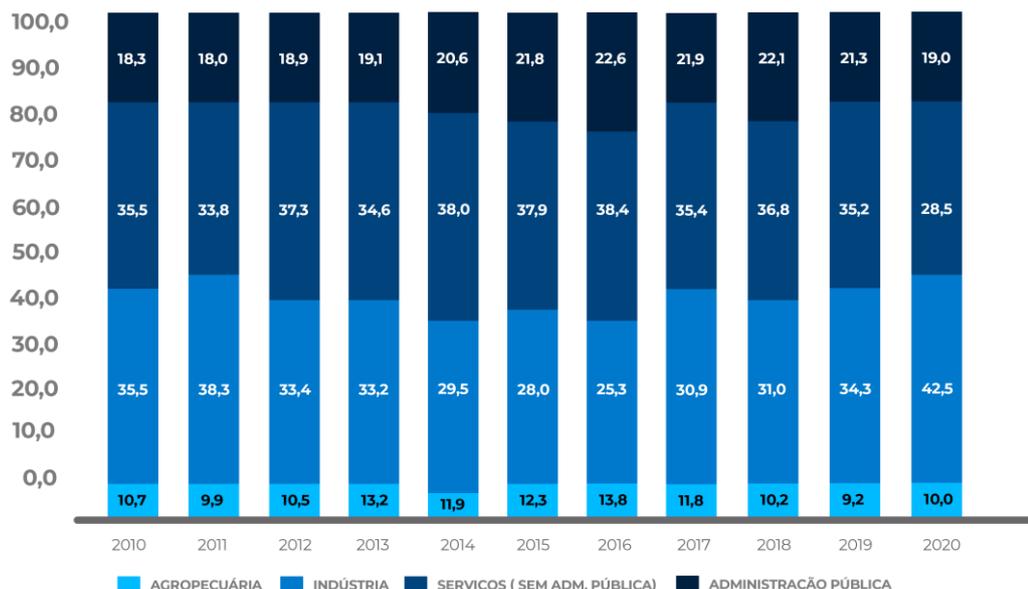
Fonte: Sefa (2022, p. 9). Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA\\_dezembro-2022-2.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA_dezembro-2022-2.pdf). Acesso em: 11 maio 2023.

Vê-se que combustíveis mais energia totalizam praticamente 35% da arrecadação do tributo, proporção muito superior ao consolidado a nível nacional, quando esses dois filões econômicos corresponderam a 27,6% da arrecadação nacional do ICMS (STN, 2022, p. 24).

É de se anotar, igualmente, a baixa capacidade arrecadatória do tributo sobre a Agricultura, a Pecuária, a Produção Florestal, a Pesca e a Aquicultura, a despeito de serem vocações econômicas importantes do Estado do Pará. Igualmente, a fabricação de produtos alimentícios apresenta números discretos de arrecadação. Esses todos segmentos juntos, no agregado do ano de 2022, corresponderam a apenas 3,29% da arrecadação total do ICMS. O número é desproporcionalmente pequeno, refletindo setor menos tributado que os demais, na

medida que a agropecuária corresponde 10% do PIB do Pará. Os estudos mais atualizados acerca do PIB do Pará remontam ao ano de 2020, quando a FAPEPA o calculou na ordem de R\$215,94 bilhões. (FAPESPA, 2022, p. 11-15).

Gráfico 2 – Participação (%) dos Setores Econômicos e da Atividade da Administração Pública no Valor Adicionado do Pará 2010 – 2020



Fonte: Fapespa (2022).

Por outro lado, naquele exercício financeiro, a arrecadação de ICMS totalizou R\$13,834 bilhões (SEFA, 2021, p. 39), o que significa que a carga tributária do ICMS correspondeu, em 2020, a 6,4% das riquezas produzidas no Estado. O número é inferior à perspectiva nacional, já que o Brasil teve, em 2022, PIB calculado de R\$9,9 trilhões (IBGE, 2023, n.p.), enquanto a arrecadação total do ICMS, como visto, foi de R\$689 bilhões, o que significa carga tributária de ICMS de quase 7% sobre o PIB nacional.

O ICMS é, ademais, a fonte principal dos repasses estaduais para o FUNDEB, repercutindo, portanto, como base de financiamento mais importante do direito fundamental à educação. No Pará, a representatividade do ICMS no total de receitas estaduais do FUNDEB é da ordem de 59,45% (SEFA, 2022, p. 42).

Quadro 6 – Demonstrativo de Repasses do Estado do Pará ao FUNDEB – Exercício 2021

Especificação	2021		2020		Variação Nominal % 2020/2019	Variação Real % 2020/2019
	valor	%	valor	%		
ICMS	2.541.507.838,49	59,45	2.075.071.393,30	62,13	22,48	11,28
IPVA	78.141.724,72	1,83	68.161.004,73	2,04	14,64	4,16
ITCD	11.258.671,94	0,26	6.904.506,91	0,21	63,06	48,16
Cota-Parte FPE	1.554.006.749,55	36,35	1.138.880.616,65	34,10	36,45	23,98
Cota-Parte do IPI Exportação	89.923.876,77	2,10	50.990.887,12	1,53	76,37	60,25
<b>TOTAL</b>	<b>4.274.847.861,47</b>	<b>100,00</b>	<b>3.340.008.408,71</b>	<b>100,00</b>	<b>27,99</b>	<b>16,29</b>

Fonte: Sefa (2022). Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2021/ANLISES-E-COMENTRIOS---BGE-2021.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

Além de vetor da arrecadação estadual, o ICMS também irriga os cofres municipais, na medida que 25% de sua arrecadação é transferida às prefeituras, o que totalizou, em 2021, cerca de R\$4,2 bilhões transferidos dos Estado do Pará aos municípios paraenses, correspondendo a 88,91% das receitas estaduais transferidas às municipalidades (SEFA, 2022, p. 41).

Quadro 7 – Demonstrativo de Transferências Constitucionais aos Municípios do Estado do Pará – Exercício 2021

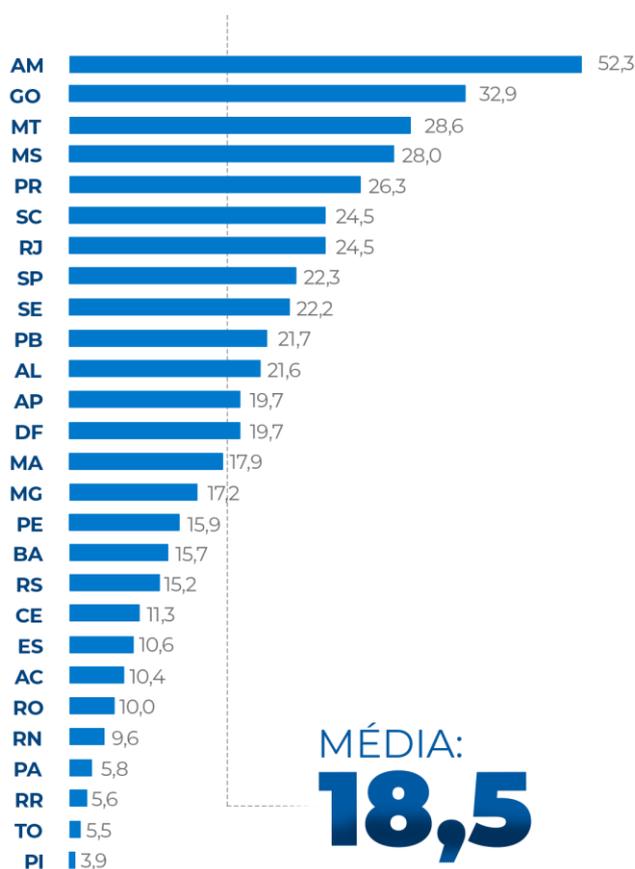
Especificação	2021		2020		Variação Nominal % 2021/2020	Variação Real % 2021/2020
	valor	%	valor	%		
ICMS	4.235.846.397,47	88,61	3.458.452.322,16	88,91	22,48	11,28
IPVA	390.708.623,60	8,17	340.805.023,65	8,76	14,64	4,16
Cota-Parte do IPI Exportação	149.888.127,97	3,14	84.984.811,78	2,18	76,37	60,25
Cota-Parte da CIDE	3.741.817,70	0,08	5.638.154,79	0,14	-33,63	-39,70
<b>TOTAL</b>	<b>4.780.184.966,74</b>	<b>100,00</b>	<b>3.889.880.312,38</b>	<b>100,00</b>	<b>22,89</b>	<b>11,66</b>

Fonte: Sefa (2022). Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2021/ANLISES-E-COMENTRIOS---BGE-2021.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

Figurando como carro chefe da arrecadação tributária dos estados, é natural que o grosso das renúncias e incentivos fiscais recaiam sobre o ICMS, tornando este tributo, como o campo de batalha principal da chamada guerra fiscal.

Segundo as Declarações de Contas Anuais dos estados e do DF entregues à Secretaria do Tesouro Nacional, estima-se que foi renunciado em 2021 cerca de R\$183 bilhões, uma média de 18,5% de renúncia sobre a arrecadação potencial de ICMS de cada unidade federativa (STN, 2022, p. 24). O Pará, nessa perspectiva, é um dos estados que menos promove renúncia fiscal, o que, frise-se, toma como base as declarações efetuadas pelos próprios estados e pelo DF.

Gráfico 3 – Valor Estimado de Renúncias Sobre a Arrecadação do ICMS das Unidades Federativas – Exercício 2021



Fonte: STN (2022).

Como será visto com mais detença adiante, os valores de renúncia fiscal do Pará vêm recebendo constantes alterações metodológicas, o que, de certo, terá repercussão no posicionamento do Estado na comparação com as outras unidades subnacionais no que tange à proporção da renúncia na receita do ICMS.

Bem se percebe, ademais, que a materialidade arrecadatória do ICMS poderia ser ainda mais substancialmente relevante não fossem as várias formas de redução do impacto

fiscal criadas pelos estados e pelo DF. No âmbito do Estado do Pará, a forma que vem sendo mais utilizada para veicular renúncia fiscal de ICMS é o Regime Tributário Diferenciado, cuja natureza jurídica, quantificação e espécies se passa a abordar.

## **4.2 A natureza jurídica do RTD**

Delineado os números fiscais do Estado do Pará mais correlacionados com a pesquisa, é chegado o momento de avançar sobre a perquirição da natureza jurídica dos RTDs. Em verdade, é preciso salientar que não há apenas um regime tributário diferenciado administrado pela fazenda estadual paraense. O que se convencionou chamar de RTD diz respeito a uma série de tratamentos fiscais distintos ofertados a uma gama diversa de contribuintes de várias atividades econômicas.

Segundo informações públicas divulgadas pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA, 2021, n.p.), são identificáveis, ao menos, um rol de onze regimes tributários diferenciados, que abrangem os setores atacadista, de bares e restaurantes, de transporte rodoviário, de transporte de frete, de exportação indireta, de palmito, de couro *wet blue*, de produtos farmacêuticos e de medicamentos, de produtos de informática, de movelaria e de carne bovina.

Cada RTD corresponde a um regime tributário distinto que, a par de suas semelhanças entre si, foram moldados para satisfazer demandas econômicas de setores inconfundíveis, abrangendo não apenas atividades industriais, mas também comerciais, que alcançam diferentes estágios de maturidade no âmbito do Estado do Pará.

As peculiaridades de cada RTD serão abordadas em breve, nesse momento se porá luz nos elementos comuns a todos eles, de modo a melhor evidenciar sua natureza jurídica. De logo, é importante assinalar que nem todos os RTDs se anunciam como veículo de redução de ônus fiscal, à míngua de identificação de renúncia de receita em alguns deles. Portanto, a renúncia de receita não é um dado necessário para a caracterização desse benefício fiscal, embora seja comum que a diminuição do impacto fiscal ocorra.

A primeira característica marcante e comum a todos os RTDs, sejam os que importam em renúncia de receita, sejam aqueles que apenas simplificam o cumprimento das obrigações tributárias, diz respeito ao seu veículo normativo. Com efeito, os RTDs são criados, modificados, prorrogados ou extintos sempre pela via do decreto executivo, espécie normativa

privativa do Governador do Estado, e que, em tese, é produzido com o fito de regulamentar a fiel execução de leis, conforme prevê o artigo 135, V<sup>14</sup>, da Constituição Estadual do Pará.

Tais decretos visam sempre alterar, acrescentar ou suprimir a redação original ou modificada do Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, que se consubstancia no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação, doravante citado nesse trabalho como RICMS, modificado já inúmeras vezes ao longo dos seus mais de vinte anos de vigência.<sup>15</sup>

A despeito da sempre menção ao artigo 135, V, da Constituição Estadual, as alterações no RICMS não costumam citar qualquer lei como sendo regulamentada por eles, o que já sugere sua vocação de instrumento inovador no ordenamento jurídico.

Por vezes são citadas como inspiração dos decretos a necessidade de implementar dispositivos de convênios ou protocolos de ICMS formulado no âmbito do Conselho Fazendário Nacional (CONFAZ), ou até mesmo os chamados Ajustes SINIEF - Sistema Nacional de Informações Econômicas Fiscais -, e que é resultado de acordos formulados pelo CONFAZ em conjunto com a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, isto é, instrumentos de cooperação entre os estados e o Distrito Federal com a União.

---

<sup>14</sup> Artigo 135. Compete privativamente ao Governador: (...) V - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução e elaborar leis delegadas;

<sup>15</sup> Mais precisamente, já fora alterado pelos Decretos 4.725/01, 4.776/01, 4.850/01, 4.886/01, 5.015/01, 5.096/01, 5.122/02, 5.123/02, 5.171/02, 5.219/02, 5.236/02, 5.254/02, 5.499/02, 5.609/02, 5.731/02, 102/03, 139/03, 210/03, 295/03, 304/03, 332/03, 433/03, 539/03, 593/03, 834/03, 876/04, 936/04, 1.002/04, 1.053/04, 1.226/04, 1.228/04, 1.335/04, 1.516/05, 1.597/05, 1.629/05, 1.654/05, 1.727/05, 1.728/05, 1.730/05, 1.794/05, 1.956/05, 1.991/05, 1.992/05, 1.993/05, 2.005/05, 2.086/06, 2.334/06, 2.473/06, 2.488/06, 2.753/06, 11/07, 17/07, 83/07, 90/07, 106/07, 261/07, 306/07, 342/07, 400/07, 474/07, 612/07743/07, 744/07, 767/08, 819/08, 899/08, 1.016/08, 1.062/08, 1.122/08, 1.252/08, 1.355/08, 1.449/08, 1.495/09, 1.497/09, 1.521/09, 1.522/09, 1.524/09, 1.551/09, 1.611/09, 1.642/09, 1.657/09, 1.662/09, 1.665/09, 1.717/09, 1.718/09, 1.790/09, 1.795/09, 1.812/09, 1.849/09, 1.850/09, 1.908/09, 2.029/09, 2.031/09, 2.032/09, 2.162/10, 2.164/10, 2.238/10, 2.283/10, 2.284/10, 2.421/10, 2.423/10, 2.449/10, 2.471/10, 2.483/10, 2.515/10, 2.567/10, 2.590/10, 2.657/10, 2.661/10, 74/11, 149/11, 150/11, 151/11, 152/11, 335/12, 336/12, 337/12, 342/12, 356/12, 482/12, 500/12, 501/12, 591/12, 592/12, 668/13, 721/13, 800/13, 825/13, 874/13, 893/13, 935/13, 939/14, 1.087/14, 1.088/14, 1.180/14, 1.334/15, 1.345/15, 1.382/15, 1.383/15, 1.384/15, 1.385/15, 1.386/15, 1.387/15, 1.388/15, 1.389/15, 1.390/15, 1.391/15, 1.447/15, 1.457/15, 1.461/15, 1.462/15, 1.464/15, 1.480/16, 1.484/16, 1.524/16, 1.525/16, 1.541/16, 1.546/16, 1.548/16, 1.549/16, 1.550/16, 1.571/16, 1.583/16, 1.584/16, 1.623/16, 1.633/16, 1.634/16, 1.663/16, 1.670/16, 1.671/16, 1.676/17, 1.687/17, 1.698/17, 1.736/17, 1.754/17, 1.773/17, 1.790/17, 1.811/17, 1.850/17, 1.884/17, 1.951/17, 2.057/18, 2.138/18, 2.292/18, 2.303/18, 16/19, 28/19, 37/19, 52/19, 61/19, 62/19, 70/19, 73/19, 78/19, 85/19, 116/19, 117/19, 167/19, 177/19, 179/19, 218/19, 233/19, 234/19, 290/19, 308/19, 334/19, 340/19, 360/19, 382/19, 410/19, 428/19, 493/19, 509/20, 622/20, 639/20, 644/20, 654/20, 663/20, 718/20, 762/20, 786/20, 888/20, 949/20, 970/20, 992/20, 1.076/20, 1.121/20, 1.122/20, 1.125/20, 1.144/20, 1.259/20, 1.262/20, 1.263/20, 1.264/20, 1.265/20, 1.266/20, 1.406/20, 1.296/21, 1.321/21, 1.342/21, 1.372/21, 1.373/21, 1.374/21, 1.422/21, 1.423/21, 1.454/21, 1.503/21, 1.519/21, 1.568/21, 1.687/21, 1.840/21, 2.076/21, 2.091/21, 2.105/21, 2.118/22, 2.229/22, 2.243/22, 2.259/22, 2.399/22, 2.400/22, 2.401/22, 2.428/22, 2.429/22, 2.443/22, 2.448/22, 2.461/22, 2.471/22, 2.472/22, 2.553/22, 2.580/22, 2.588/22, 2.860/23.

De todo modo, os RTDs restam todos consolidados no RICMS, o que, pelo menos, facilita suas identificações no sistema tributário estadual, em contraponto a outras espécies de benefícios tributários concedidos por distintas unidades federativas que sequer constam em normativo único e acessível pelo público em geral.<sup>16</sup>

Afora o veículo normativo em comum, os RTDs se assemelham bastante na procedimentalização e nos requisitos formais para concessão do benefício. Em todos os casos a solicitação para ingresso nos RTDs demanda solicitação individual feita eletronicamente no sítio eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda ([www.sefa.gov.br](http://www.sefa.gov.br)), restando sua análise à apreciação da Diretoria de Fiscalização, que poderá sujeitar o solicitante, inclusive, à verificação *in loco*, a respeito do atendimento dos requisitos exigidos.

É exigido dos solicitantes, em geral, que a) estejam em situação cadastral regular perante o fisco; b) não possuam débito de ICMS, seja inscrito ou não em dívida ativa, inclusive os discutidos em processo administrativo fiscal; c) não participem ou tenham sócio que participe de empresa inscrita na Dívida Ativa do Estado; d) sejam usuários de Nota Fiscal Eletrônica; e) possuam equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, quando estiver obrigada a sua adoção; f) utilizem da Escritura Fiscal Digital – EFD; g) estejam em situação regular quanto à entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais, a DIEF; h) sejam usuários do Domicílio Eletrônico do Contribuinte.

De regra, no âmbito do RTD, a redução do impacto fiscal se dá pela alternância de duas técnicas distintas de desoneração tributária: a redução da base de cálculo e a concessão de crédito presumido, de modo que, em ambos os casos, a efetiva carga tributária seja reduzida a muito aquém da alíquota padrão de 19%.

A redução da base de cálculo é técnica que visa impactar o consequente da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mais especificamente, no critério quantitativo correspondente aos direitos e às obrigações que emanam da norma tributária. Isto é, o RTD, nesse caso, não promove qualquer alteração na hipótese de incidência, através de mudanças do critério material, nem muito menos repercute nos critérios espacial e temporal do tributo, embora, por vezes, influencie nos prazos para seu recolhimento, consequência alheia à regra matriz de incidência.

O RTD, portanto, não se vale de alterações qualitativas da exação, “*mediante eliminação de certos fatos sobre os quais, ordinariamente, recairia a tributação*”, nos dizeres

---

<sup>16</sup> O Estado de São Paulo, a título ilustrativo, possui ao menos 11 decretos autônomos, que não figuram em seu RICMS, e que trazem alguma espécie de benefício fiscal, conforme se infere em pesquisa ao sítio eletrônico do Governo do Estado. (GSP, 2023, n.p.)

de Correia Neto (2016, l. 2604). É no consequente da regra-matriz de incidência que ele atua, pelo menos quando exerce sua capacidade desoneradora através da redução da base de cálculo, já que assim o fazendo, promove grande impacto no dimensionamento da obrigação tributária e, portanto, da relação tributária surgida entre o fisco e o sujeito passivo do tributo.<sup>17</sup>

A propósito, por critério quantitativo assimila-se aqui a definição de Carvalho (2019, fls. 409) que aduz ser aquele conjunto de informações que permite aferir a quantia devida a título de tributo, e que vem conjugado por dois elementos distintos, mas umbilicalmente interligados: a base de cálculo e a alíquota.

Também é Carvalho (2019, 480-483) que assinala que a tripla funcionalidade da base de cálculo, que, segundo o ilustrado autor, se presta tanto para medir as proporções reais do fato tributário, quanto para compor a determinação quantitativa da dívida tributária e, ainda, para confirmar ou não o critério material do tributo.

O RTD nunca maneja alterações na alíquota. É através da redução da base de cálculo que o RTD promove a diminuição da intensidade do fato gerador. Embora a base de cálculo deva manter relação de referenciabilidade com o valor total da operação tributada, o RTD propositalmente quebra essa relação, diminuindo de maneira artificial a corporificação material da base de cálculo.

A Lei 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, assim normatiza a base de cálculo do tributo:

Artigo 15. A base de cálculo do Imposto é:

- I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do artigo 2º, o valor da operação;
- II - na hipótese do inciso II do artigo 2º, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;
- III - na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;
- IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do artigo 2º:
  - a) o valor da operação, na hipótese da alínea "a";
  - b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea "b";
- V - na hipótese do inciso IX do artigo 2º, a soma das seguintes parcelas:

---

<sup>17</sup> E quais são os critérios para identificarmos o aparecimento de uma relação jurídica? São apenas dois: critério pessoal e critério quantitativo. O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescriptor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica — sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro. Enquanto isso, o critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo. Em síntese, investigar os critérios do consequente da regra-matriz significa descobrir o perfil da relação jurídica imputada ao fato, no enlace normativo. (CARVALHO, 2021, p. 367)

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no artigo 29;
  - b) Imposto de Importação;
  - c) Imposto sobre Produtos Industrializados;
  - d) Imposto sobre Operações de Câmbio;
  - e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;
- VI - na hipótese do inciso X do artigo 2º, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;
- VII - no caso do inciso XI do artigo 2º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;
- VIII - na hipótese do inciso XII do artigo 2º, o valor da operação de que decorrer a entrada;
- § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:
- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
  - II - o valor correspondente a:
    - a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
    - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
- § 2º Não integra a base de cálculo do imposto:
- I - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;
  - II - o valor da demanda de potência não utilizada, na hipótese de fornecimento de energia elétrica por demanda contratada.
- § 4º Na hipótese do § 3º do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria ou da prestação, acrescido de percentual de margem de lucro, aplicando-se a regra do artigo 39.

A regra da base de cálculo, portanto, é sua coincidência com o valor da operação ou o preço do bem/serviço, somado a outros custos, ao passo que o RTD, invertendo essa lógica, impõe severas reduções, que passa a considerar apenas uma fração da base de cálculo normativa padrão do tributo. A partir disso é como se o RTD desprezasse a captação econômica real da transação comercial, fato gerador do ICMS, de modo a aliviar o ônus fiscal da atividade. Desconsidera-se, nesse viés, a autêntica magnitude transacional da operação, causando divergência entre o fato econômico verdadeiro e suas implicações tributárias.

Carrazza (2019, p. 315-316) adverte que a alteração da regra-matriz de um tributo o transmuda em outro. Ao alterar a base de cálculo e, por consequência, modificar a regra-matriz do ICMS, o RTD, por assim dizer, institui uma exação nova, isto é, um ICMS diferente, distinto do sistema tributário de referência do imposto, e, exatamente por isso, a se consubstanciar em inequívoco favor fiscal. A materialidade do fato gerador, assim, é amputada pelo RTD com fins de incentivo da atividade através do barateamento de seu preço ou pelo puro e simples aumento da margem de lucro dos agentes econômicos envolvidos ao longo da cadeia produtiva.

Chegou a ser tema dos mais controversos do Direito Tributário a perquirição da natureza jurídica da redução da base de cálculo, se equivalente ou não a uma espécie de isenção parcial. O debate não era apenas instigante por diletantismo acadêmico, mas trazia consigo repercussões de altíssimo relevo no cotidiano fazendário, uma vez que, caso a redução da base de cálculo figurasse como espécie de isenção parcial, seria o caso de atrair a aplicação do artigo 155, §2º, “a” e “b”, que determina o cancelamento de créditos de ICMS das operações anteriores, bem como a impossibilidade de aproveitar crédito para compensação nas operações seguintes.

É dizer, sendo a base de cálculo espécie de isenção parcial, ganharia respaldo constitucional expreso as previsões das legislações estaduais que preveem à fatura o cancelamento de créditos quando o sujeito passivo está no gozo de redução da base de cálculo. De outra banda, não figurando como espécie de isenção, o favor fiscal, de regra, implicaria na manutenção dos créditos já assumidos ao longo da cadeia exacional.

O STF manteve por longo tempo jurisprudência de que redução de base de cálculo não importava em espécie de isenção parcial, entendimento que pode ser evidenciado a partir da ementa a seguir:

ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.” (STF – RE 161031 – Relator Marco Aurélio – DJ 24.3.1997)

Em 2005, contudo, a Corte Suprema começou a alterar seu entendimento. Nessa toada, se entendeu que seria possível compreender a redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial, o que demandaria o estorno dos créditos de ICMS proporcionalmente ao montante da redução da base de cálculo. Eis ementa de julgado exemplificativo:

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Artigo 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e artigo 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do artigo 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o artigo 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o artigo 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88. (RE 174478, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005 PP-00005 EMENT VOL-02207-02 PP-00243 RIP v. 7, n. 33, 2005, p. 264)

O assunto restou pacificado, no seio do Supremo, com o julgamento do RE 635.688, que em sede de repercussão geral, tombado sob o tema 299, fixou a tese de que “A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário.”

Afora a redução da base de cálculo, o RTD se vale ostensivamente da concessão de créditos presumidos de ICMS. Embora tecnicamente os dois institutos muito se difiram, na prática o resultado é o mesmo: a condução para uma carga tributária à menor nas operações envolvidas.

A concessão de crédito presumido não interfere na regra-matriz de incidência do tributo, uma vez que a base de cálculo e a alíquota, os dois elementos do critério quantitativo, permanecem rigorosamente os mesmos. Sua ação desoneradora ocorre em fase posterior à constituição da obrigação fiscal, respeitante, em verdade, ao momento de seu adimplemento. Assim se diz porque, no regime de apuração de débitos e créditos típicos do ICMS, o sujeito passivo beneficiário de crédito presumido incluirá na sua contabilidade fiscal o respectivo montante, o que implicará em apurado a menor do imposto.

O sistema de créditos do ICMS, como se sabe, é corolário de sua não cumulatividade, permitindo que os valores pagos do tributo nas operações anteriores, ou de insumos que se acoplam ao bem ou serviço tributado, sejam devidamente descontados a quando do pagamento das operações seguintes<sup>18</sup>. Evita-se assim o indesejado efeito cascata que a tributação indireta tende a ter, quão mais extensa é a cadeia produtiva de determinado bem ou serviço, o que prejudicaria a economia e comprometeria a busca de neutralidade do ICMS. É dizer, o sistema de créditos e débitos do ICMS garante que o ônus tributário será o mesmo independente das etapas que existam na produção do bem ou serviço, estimulando a competitividade das empresas e impedindo a distorção na formação de preços (CARRAZZA, 2019, p. 366).

O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e da escrituração, e deve observar os prazos e as condições estabelecidos no regulamento (artigo 47 da Lei do ICMS do Pará). O STF sustenta

---

<sup>18</sup> Nos termos do artigo 24 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência desta Corte, o princípio da não-cumulatividade é observado em um sistema de conta-corrente no qual são lançados créditos e débitos periodicamente apurados, sem vinculação a bens e serviços especificamente referenciados. (STF, RE628075/RS, 2020, p. 14)

que o direito ao creditamento do ICMS só existe se o tributo foi efetivamente recolhido nas etapas anteriores, pelo que o mero destaque sem pagamento é insuficiente para seu usufruto (RE 491.653, Relator Ministro Ricardo Lewandowski).

Os créditos presumidos de que tratam o RTD não são, a rigor, derivados de pagamentos do tributo na operação anteriores. Na verdade, são meras atribuições gratuitas de crédito, sem qualquer correspondência ao princípio da não cumulatividade, e tem como única função reduzir o impacto fiscal do beneficiário na ocasião em que for apurar os créditos e os débitos do ICMS.

Revela-se inconfundível, nesse viés, os créditos presumidos que mais estão para fictícios, daqueles outros créditos existentes para fins de observância da não-cumulatividade do ICMS de matriz constitucional. Trata-se, nesse sentido, de forma alternativa de mitigação da carga tributária muito usado pelos fiscos estaduais no bojo da guerra fiscal, a ponto de ser previsto expressamente como uma das formas de renúncia fiscal no §1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e, também, no artigo 150, §6º da Constituição Federal.

Henriques (2009, p. 182) ressalta, ainda, que a LRF considerou a outorga de crédito presumido como benefício fiscal *per se*, independente de ser indiscriminado ou geral. Nessa linha, para o doutrinador, para fins de obediência aos ditames da LRF, só a isenção precisa ser discriminada e específica, as outras formas desoneradoras, ainda que indiscriminadas e gerais, sofrem de automático a plena incidência dos ditames da LRF.

Não se compartilha dessa leitura nesse trabalho. Isso porque, se entende que, para chamar à colação o artigo 14 da LRF, todas as modalidades de incorrência de benefício fiscal que impliquem renúncia de receita não de ser discriminadas, a representar, por isso, fuga do sistema de referência tributário, o que será melhor explorado em outra parte deste trabalho. Desta feita, se, em determinada hipótese, a concessão de crédito presumido é generalizada, ela passa a constituir o sistema tributário de referência, porquanto indiscriminada, razão pela qual não deve mais ser considerada como benefício fiscal para fins do artigo 14 da LRF.

De qualquer maneira, é difícil de imaginar hipótese de concessão generalizada de crédito presumido sob pena de banalização e erosão prática do instrumento que existe, justamente, para distinguir situações de tributação normal vis a vis cenários desonerativos especiais. A propósito, um dos pontos culminantes da guerra fiscal do ICMS foi a discussão acerca da possibilidade dos estados de destino estornarem os créditos presumidos concedidos

pelos estados de origem sem prévia autorização do CONFAZ, o que estava sendo feito sob o permissivo legal do artigo 8º da LC 24/1975<sup>19</sup>.

Boa parte da doutrina entendia que a retaliação, via o estorno de crédito presumido, corporificaria inconstitucionalidade equivalente à própria concessão do crédito presumido sem prévia autorização do CONFAZ (MENDES; FARIA, 2017, p. 39-40), e que não caberiam aos estados fazerem-no unilateralmente, mas sim provocar a jurisdição do STF para invalidar o benefício fiscal inconstitucional (BEVILACQUA, 2013, p. 120). Nos autos do processo que resolveu a questão, o relator originário, Ministro Edson Fachin, chegou a citar expressamente que uma inconstitucionalidade não resolveria outra:

A inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ não autoriza que os Estados de destino sirvam-se de expedientes igualmente inconstitucionais. Nas sábias e ponderadas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence “o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.” (ADI n. 2.377 MC, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em: 22.02.2001, DJ: 07.11.2003 PP-00081 Ementa v. 02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848.)

Alfim, o entendimento do Ministro Relator, Edson Fachin, restou derrotado e o STF decidiu pela possibilidade de glosa de créditos presumidos pelo estado de destino quando outorgados inconstitucionalmente pelo estado de origem, cuja tese, em repercussão geral, restou assim firmada:

O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade<sup>20</sup>.

É digno de nota mencionar que, a rigor, não existe exigência constitucional de anulação de créditos das operações anteriores na circunstância da concessão de crédito presumido, em distinção ao que, como se viu, se dá na redução da base de cálculo. A

---

19 Artigo 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor 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 do artigo 21 da Constituição federal.

<sup>20</sup> TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSÃO DE CRÉDITO FICTÍCIO PELO ESTADO DE ORIGEM, SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ. ESTORNO PROPORCIONAL PELO ESTADO DE DESTINO. CONSTITUCIONALIDADE. O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. (Tema 490 da repercussão geral). (RE 628075, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-240 DIVULG 30-09-2020 PUBLIC 01-10-2020)

propósito, o RICMS não prevê dentre as hipóteses de estorno do crédito, a concessão de crédito presumido, fazendo-o na circunstância de redução da base de cálculo:

Artigo 68. O contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não-tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - for objeto de saída com redução de base de cálculo, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, hipótese em que o estorno deverá ser proporcional à parcela correspondente à redução;

IV - vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento;

V - vier a perecer, deteriorar-se ou ser objeto de roubo, furto ou extravio.

VI - inexistir, por qualquer motivo, operação posterior;

VII - a utilização estiver em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

De fato, a concessão de crédito presumido não exerce influência direta sobre a regra-matriz de incidência do tributo, já que trabalha pela redução do ônus fiscal em momento posterior, referente ao da apuração do tributo, quando a contabilidade empresarial fará por incluir em sua conta de débitos e de créditos de ICMS haveres respeitantes à outorga do crédito fictício.

De todo modo, o RICMS e os RTDs, de regra, têm exigido, para ingresso no RTD, o cancelamento de eventuais créditos dos quais o sujeito passivo tivesse direito. Assim, o cancelamento de créditos se dá por expressa consensualidade manifestada pelo contribuinte na ocasião da adesão ao RTD, o que se reputa válido. Constituindo-se o RTD em regime tributário optativo ao contribuinte, sua adesão pressupõe o aceite de toda a sua sistemática, sendo impossível pretender valer-se de regime híbrido, em que assume os benefícios do RTD mas se recusa a acatar suas limitações e restrições.

O RTD também tem vocação para promover alterações no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência, isso porque prevê, em algumas de suas modalidades, a criação de responsabilidades tributárias, elencando substitutos tributários nas cadeias produtivas a que se refere. A título de exemplo, o RTD da Indústria da Carne prevê que os frigoríficos se tornem responsáveis do recolhimento do tributo por ocasião da saída dos

produtos resultantes do abate quando o gado é de origem de terceiro<sup>21</sup>, estabelecendo, então, hipótese de responsabilidade tributária.

O RTD se presta, nessa toada, como agente elastecedor da sujeição passiva, vinculando as responsabilidades exacionais àqueles que, segundo a Administração Fazendária, ofertam melhores condições de cumprir as obrigações tributárias, tudo no melhor interesse da fiscalização, que em vez de dedicar suas atividades de vigilância do recolhimento do tributo a um número difuso de sujeitos passivos, passa a concentrar seus esforços naqueles que absorvem o grosso das atividades formalizadas da cadeia econômica, e que, de todo modo, possuem ligação íntima com o fato gerador tributário. Essa prática, contudo, não repercute, em tese, no ônus fiscal da cadeia, não configurando, assim, veículo de renúncia de receita.

Importante trazer à lume, outrossim, questão de natureza teórica com repercussões práticas palpáveis decorrentes dos textos normativos dos RTDs. Isso porque, a técnica redacional utilizada se vale de padrões similares, mas não idênticos, de frase sacramental concessiva do benefício fiscal. Com efeito, é estabelecido o benefício fiscal ora por uma redução quantificada, ora genérica, da base de cálculo, outras vezes pela concessão genérica de crédito presumido, e em certos momentos, pela via da outorga específica de crédito presumido, de modo que, em todos os casos, a carga tributária passe a resultar na carga fiscal que seria efetivamente desejada pelo fisco.

Dessa forma, quatro possibilidades normativas de criação do RTD se abrem: (1) a que outorga crédito presumido sem quantificá-lo, mas mencionando que será o montante necessário a chegar a uma determinada carga tributária, (2) a que outorga crédito presumido, mas o quantifica, sem discriminar qual a carga tributária resultará disso, (3) a que reduz a base de cálculo em determinado montante minudentemente especificado, de modo que a carga tributária resulte em uma alíquota específica, (4) a que reduz a base de cálculo de maneira indiscriminada, de modo que a carga tributária resulte em uma carga fiscal específica.

São exemplos das técnicas redacionais acima classificadas:

#### Técnica 1:

---

<sup>21</sup> Artigo 23. Na saída de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, o estabelecimento abatedor que possua Regime Tributário Diferenciado deverá observar: Redação original, efeitos até 03.08.15. Artigo 23. Na saída de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, o estabelecimento abatedor que possua controle de abate deverá observar: II - relativamente ao gado bovino pertencente a terceiro: a) fica atribuída à empresa proprietária do estabelecimento abatedor a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente na saída dos produtos a que se refere o caput; b) o imposto será recolhido no momento da saída dos produtos resultantes do abate do gado bovino, em DAE distinto do referido na alínea “b” do inciso anterior.

Nas saídas de palmito, in natura ou industrializado, promovidas pelo estabelecimento industrial, *fica concedido crédito presumido, de forma que a carga tributária resulte em 7% (sete por cento), vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.*

Na saída interna e interestadual de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, realizada em estabelecimento que possua Regime Tributário Diferenciado, de que trata o artigo 21 deste anexo, *fica estabelecido crédito presumido do ICMS, de forma que a carga tributária resulte em 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento)*

Acumula as técnicas 2 e 4:

É facultado ao contribuinte com atividade econômica principal no comércio atacadista:

I - apropriar-se de crédito fiscal presumido de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor apurado do ICMS, em relação à operação do próprio contribuinte;

II - reduzir a base de cálculo nas operações de importação de mercadorias do exterior para revenda pelo importador, de forma que a carga tributária do ICMS resulte na aplicação de 1% (um por cento).

Técnica 3:

A base de cálculo do ICMS aplicável aos produtos farmacêuticos, de que trata este Capítulo, *fica reduzida no percentual de 52,9412%, (cinquenta e dois inteiros, nove mil, quatrocentos e doze centésimos milésimos por cento), de forma que a carga tributária resulte em 8% (oito por cento).*

*Fica reduzida, em 66,67% (sessenta e seis inteiros e sessenta e sete centésimos por cento), a base de cálculo do ICMS no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, de tal forma que a carga tributária resulte em 4% (quatro por cento), excetuando-se, em quaisquer das hipóteses, o fornecimento ou saída de bebidas. (Convênio ICMS 91/12)*

Nas operações internas com os produtos de informática e automação, abaixo relacionados, *fica reduzida a base de cálculo do ICMS, no percentual de 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento), de forma que a carga tributária resulte em 7% (sete por cento):*

Compulsando o RICMS, percebe-se prevalência do manejo das técnicas 1 e 3.

No tocante à técnica 3, que reduz a base de cálculo em determinado montante minudentemente especificado, de modo que a carga tributária resulte em uma alíquota específica, questão de todo interessante surge com a alteração da alíquota modal do tributo, que antes era 17% e agora passa a 19%.

Isso porque, a quantificação da redução da base de cálculo foi feita tomando como parâmetro normativo a alíquota padrão anterior, isto é, a redução da base de cálculo era de tal magnitude que a aplicação da alíquota modal sobre ela resultaria em tributação equivalente ao desejado pelo fisco caso a base de cálculo fosse de 100% do valor da operação. Ocorre que, mantida a mesma redução da base de cálculo, porém calculado o fato imponible com a nova

alíquota padrão, a carga tributária resultante agora será maior que a desejada pelos intuitos desoneradores.

Um exemplo ajuda a compreender a questão.

Imagine-se o caso do fornecimento de produtos de informática e de automação que gozam de redução de 58,82% da base de cálculo. Em uma situação hipotética em que esse produto custe R\$100, a alíquota de 17% passa a incidir apenas sobre R\$41,18 do preço do produto, culminando no pagamento de R\$7 de ICMS, o que corresponderia, grosso modo, na alíquota de 7% sobre a base de cálculo econômica real da mercadoria. Contudo, com a alteração da alíquota modal para 19%, e mantida a mesma redução da base de cálculo, o que ocorre agora é o pagamento de R\$7,82 de tributo, alíquota real de 7,8%.

Poderia se suscitar que, como a redução da base de cálculo está estritamente determinada no RICMS, a nova carga tributária deste RTD passaria a ser de 7,8% e não de 7%. Não se segue esse caminho, contudo. Compreende-se que mesmo nas circunstâncias em que a técnica redacional do decreto assumiu uma quantificação determinada e exata da base de cálculo, assim foi feito apenas de maneira a resultar na carga tributária desejada pelo fisco. Ou seja, a quantificação da redução da base de cálculo é meramente ancilar e acessória para o alcance da carga tributária reduzida que, de um jeito ou de outro, remanesce a mesma. Nessa perspectiva, portanto, deve-se entender que, com o aumento da alíquota modal, a redução da base de cálculo dos produtos de informática agora pulou para 63,15%, de modo que com a incidência da nova alíquota padrão se alcance a mesma carga tributária de 7% de antes.

O mesmo não se diz do uso da técnica 2, que outorga crédito presumido determinado sem discriminar qual a carga tributária resultará dessa operação, uma vez que, nessa situação, o foco do benefício fiscal está no percentual de concessão de crédito presumido, e não no atingimento de determinada carga tributária definida pela Administração Fazendária. Dessa forma, o aumento da alíquota padrão vai repercutir em aumento proporcional na carga tributária resultante da operação beneficiada.

Como é intuitivo perceber, a redução quantitativa da obrigação tributária poderia se dar de forma muito mais simples, com a mera imposição de alíquota distinta para as operações que se busca favorecer através do RTD. Há, contudo, incremento dos óbices jurídicos que impedem a alteração direta da alíquota.

O primeiro deles é a vedação constitucional, presente no artigo 155, §2º, VI, que prescreve que as alíquotas internas do ICMS não podem ser inferiores às alíquotas

interestaduais, salvo deliberação autorizativa do CONFAZ. A alíquota interestadual padrão, definida pela Resolução nº 22, de 1989, do Senado Federal é de 12%.<sup>22</sup>

Na verdade, o manejo da redução da base de cálculo ou a concessão de crédito presumido para escamotear redução oblíqua da alíquota do tributo é fato estilizado na doutrina desde antes da Constituição de 1988, e advém, originalmente, de estratégia de fuga à alíquota interna única que vigia no sistema constitucional anterior (SANTI, 2020, p. 27). É importante rememorar que as alíquotas internas do ICMS, então ICM, eram definidas de maneira uniforme em todo território nacional pelo Senado Federal, pelo que foi disseminada e incorporada na cultura fiscal dos estados a criação de benefícios fiscais por vias que não evidenciassem, claramente, fuga à alíquota uniformizada nacional.

Para além disso, é possível discernir que as Administrações Fazendárias dos entes estaduais e distrital assim procedem com o intuito de flexibilizar a exigência de lei para as alterações das alíquotas. Realmente, a prática de reduzir a base de cálculo ou de conceder créditos presumidos é, nada mais, nada menos, forma de alteração das alíquotas do tributo previstas em lei, e que no âmbito do Estado do Pará estão definidas na Lei 5.530, de 13 de janeiro de 1989, e que previu sete alíquotas distintas, da seguinte forma:

Artigo 12. As alíquotas internas são seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, na forma seguinte:

I - a alíquota de 30% (trinta por cento):

a) nas operações com mercadorias ou bens considerados supérfluos, conforme definido em lei específica;

b) nas prestações de serviço de comunicação;

II - a alíquota de 28% (vinte e oito por cento), nas operações com gasolina, para ser aplicada a partir de setembro de 2010, inclusive;

III - a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento):

a) nas operações com energia elétrica;

b) nas operações com álcool carburante;

IV - a alíquota de 21% (vinte e um por cento), nas operações com refrigerante;

V - a alíquota de 12% (doze por cento):

a) nas operações com fornecimento de refeições;

b) nas operações com veículos automotores novos, quando estas sejam realizadas ao abrigo do regime jurídico-tributário da sujeição passiva por substituição, com retenção do imposto relativo às operações subsequentes;

c) ressalvado o disposto no inciso VI do caput deste artigo, nas operações com máquinas e equipamentos destinados exclusivamente ao ativo permanente da indústria de transformação, assim indicados na Classificação Nacional de Atividades

---

22 Artigo 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento.

Artigo 2º A alíquota do imposto de que trata o artigo 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Artigo 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Econômicas (CNAE), publicada por Resolução da Comissão Nacional de Classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (CONCLA/IBGE);  
VI - a alíquota de 7% (sete por cento), na entrada de máquinas e equipamentos importados do exterior, destinados exclusivamente ao ativo permanente da indústria de transformação, assim indicados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), publicada por Resolução da Comissão Nacional de Classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (CONCLA/IBGE) ou do agropecuário importador;  
VII - a alíquota de 19% (dezenove por cento), nas demais operações e prestações.  
Parágrafo único. A alíquota prevista na alínea “b”, do inciso V, deste artigo aplica-se, ainda, ao recebimento de veículos importados do exterior, por contribuinte do imposto, para o fim de comercialização ou integração no ativo imobilizado.

Como os RTDs pretendem, ao fim e ao cabo, reduzir a carga tributária de maneira ao que seria equivalente a impor alíquotas internas em valores distintos do previsto na Lei do ICMS local, e, além disso, em patamar inferior ao praticado na alíquota interestadual, fatos que acrescentariam vícios jurídicos ao instituto, tem se disseminado o subterfúgio da redução da base de cálculo e da concessão de crédito presumido para tanto, o que, a olhos vistos, em nada legitimaria a questão.

Santi (2020, p. 24) remete que esse tipo de expediente equivale à espécie de ilusão de ótica fiscal, que ofusca e burla as escolhas democráticas tomadas pelo legislador tributário, e encaminha a população em geral, e os contribuintes em específico, à total desinformação dos ônus tributários envolvidos em suas operações do dia a dia, o que, a reboque, significa desprezo às deliberações do CONFAZ e das próprias Assembleias Legislativas.

Vê-se, portanto, que a redução da base de cálculo ou a concessão de crédito presumido se prestam, portanto, como instrumentos substitutivos, ou, melhor dizendo, de encobrimento da alteração da alíquota, produzindo-lhe, ainda que por vias transversas, o mesmo desiderato de redução da carga fiscal, o que, de certo, representa ofuscamento e opacidade propositalmente investidos no regime jurídico do RTD.

Quanto ao seu aspecto temporal, é usual que o prazo de duração do RTD seja de apenas um ano, renovável sem limitação, por iguais períodos. O regime de renovação anual confere à SEFA amplas possibilidades de avaliação da conveniência e da oportunidade na manutenção do tratamento tributário favorecido, e, além disso, abre margem para diagnóstico se sua existência contribui ou não para a melhoria do ambiente de negócios e para o desenvolvimento econômico do Estado do Pará, o que, contudo, aparentemente não ocorre, já que as renovações parecem ser mais automáticas e protocolares do que se esperaria.

A rigor, em comparação com a Política de Incentivos Fiscais<sup>23</sup>, o prazo do benefício fiscal é bem mais tímido. De fato, em vez de singelo um ano de fruição, a Política de Incentivos Fiscais outorga a possibilidade de benefícios fiscais por até quinze anos, renováveis por igual período, o que pode totalizar quase 30 anos de vantagem fiscal aos empreendimentos econômicos beneficiados.

Ajuda a explicar a diferença de prazo, a quase ausência absoluta de contrapartidas no RTD. Realmente, o deferimento de RTD, de usual, não demanda quaisquer investimentos especiais por seus solicitantes e muito menos o alcance de determinados resultados econômicos ou geração de empregos, à exceção de algumas modalidades em específico que serão abordadas mais à frente. Do contrário, na Política de Incentivos Fiscais, pelo menos em tese, os beneficiários se sujeitam a uma série de exigências relativas à manutenção ou geração de empregos com mão de obra local, diversificação econômica com agregação de valor na atividade beneficiada, redução de custos e melhoria dos serviços prestados, e, inclusive, compromisso de elevação futura da receita do ICMS em razão do incremento da atividade econômica desenvolvida ou das atividades a elas interligadas.

É natural que a demanda de contrapartidas imponha, aos benefícios fiscais deferidos pela Política de Incentivos Fiscais, prazo maior de fruição, de maneira que as vantagens fiscais compensem os supostos custos dos investimentos privados aplicados com vistas ao cumprimento das contrapartidas. Como os RTDs, a rigor, são benefícios fiscais “a título gratuito”, isto é, sem exigência de contrapartidas, a amplitude discricionária da Fazenda Estadual se exponencia, dado que ao contribuinte não seria possível suscitar espécie de direito ao gozo prolongado do benefício, em linha do que preveem os artigos 178-A e 179 do Código Tributário Nacional<sup>24</sup>. Na prática, contudo, a maioria dos RTDs tem demonstrado notável estabilidade temporal, alguns existentes desde a edição originária do RICMS, isto é, contando mais de vinte anos.

---

<sup>23</sup> Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, e Leis 6.912, 6.913, 6.914 e 6.915, todas de 03 de outubro de 2006.

<sup>24</sup> Artigo 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Artigo 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

A falta de quaisquer contrapartidas como regra dos beneficiários dos RTDs impulsiona, até mesmo, indagação se são eles instrumentos fiscais aptos a promover o desenvolvimento econômico-social do Estado do Pará. Tal dúvida se fortalece diante da ausência de qualquer previsão normativa que vincule expressamente o RTD ao desenvolvimento estadual.

Descritas as características gerais dos RTDs, é momento de, a partir delas, sintetizar sua natureza jurídica, e, nessa toada, podem-se conceituar os RTDs como espécie de benefício fiscal criado unilateralmente pelo Poder Executivo via decreto que pode importar ou não em renúncia de receita, sujeito à livre opção do contribuinte, que passa a se submeter a requisitos específicos de fiscalização, podendo, ademais, englobar uma série de facilidades fiscais, desde maior prazo para pagamento do tributo, sistemática simplificada de apuração, estabelecimento de responsabilidades tributárias especiais e, passível, por mais das vezes, de representar efetiva desoneração parcial da carga tributária, através da concessão de créditos presumidos ou da redução da base de cálculo do ICMS, tudo isso com prazo determinado de fruição, geralmente anual, porém passível de ilimitadas renovações, sempre a critério e à discricionariedade do Fisco.

#### **4.3 O confessado posicionamento dos RTDs em meio à guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento do Pará**

Por guerra fiscal se nominou a disputa entre os entes subnacionais na oferta de melhores condições tributárias, sobretudo através da redução do ônus fiscal, de modo a atrair agentes econômicos para seus territórios, com potencial repercussão positiva no PIB local, na geração de empregos, no desenvolvimento econômico e em demais índices e efeitos multiplicadores econômicos (MENDES; BRANCO, 2013, p. 1350, TORRES, 2015, p. 11; SANTI, 2020, p. 20; MUZZI FILHO; MURTA, 2017, p. 463; PRADO, 1999, p. 1, VARSANO, 1997; AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018, p. 997).

Prado (1999, p. 6) critica a tendência dos estudos focarem excessivamente o conceito de guerra fiscal no comportamento não-cooperativo dos governos subnacionais (GSN), o que, segundo o autor, seria natural em uma conformação federalista de Estado, composta por governos competitivos entre si. O fator da guerra fiscal, portanto, não seria a competição entre os GSN, mas sim a falta de coordenação dessa disputa por falha do ente central. Tal fato desequilibraria a concorrência causando efeitos sociais e econômicos perversos.

A alcunha “guerra fiscal”, embora criticada por parte minoritária da doutrina, que chega a qualificá-la no máximo como uma “guerra santa” (BEVILACQUA, 2015 APUD MACHADO, 1997, p. 5), está consolidada na gramática fiscal brasileira, pelo que igualmente é adotada nessa pesquisa. Defende-se neste trabalho que se trata, efetivamente, de uma guerra e não de mera disputa, tendo em vista que os estados e o DF, à míngua de atuação coordenadora efetiva da União, manejariam concorrência fiscal por intermédio de instrumentos possivelmente inconstitucionais, o que representaria, em última instância, lesão ao arcabouço normativo fundamental do país.

De todo modo, para além da questão constitucional, tal qual a guerra, os efeitos econômicos e fiscais seriam deletérios<sup>25</sup>, correspondentes a uma espécie de corrida ao fundo do poço fiscal (*race to the bottom*) (COELHO, 2018, p. 27).

Há várias razões que podem ser apontadas como motivadoras do recrudescimento da guerra fiscal do ICMS na contemporaneidade. Embora o fenômeno não seja novidadeiro, pode-se dizer que ele se agudizou com o recuo da União no trato da política de desenvolvimento regional. Com efeito, Oliveira Júnior e Dias (2014, p. 2) apontam que na maioria dos países os governos centrais tocaram as políticas regionais de desenvolvimento, mas que, no Brasil, a partir dos anos 90, sobretudo com a redemocratização no país, ocorreu perda de importância de entidades públicas nacionais de desenvolvimento regional, o que significou, em última instância, a retirada do protagonismo da União na promoção do desenvolvimento regional.

Rezende (2016, p. 42-43) ressalta que, diante do absenteísmo federal no trato da questão do desenvolvimento regional, a utilização de benefícios fiscais sobre ICMS pode ter sido a única alternativa, antevista pela política local, para atender aos intuitos desenvolvimentistas de sua população. Nóbrega (2004, p. 181) rememora que, diante do vácuo de um projeto nacional de desenvolvimento regional, estabeleceu-se no Brasil um verdadeiro federalismo estadualista, não cooperativo e predatório, cuja corporificação se dá via guerra fiscal.

---

<sup>25</sup> Nesse sentido, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 998) “[...] cabe ressaltar que a pior faceta da guerra fiscal não passa pela tributação em si, nem mesmo pelo fato de impactar na receita efetiva e nas finanças estaduais, mas pela grave distorção que impõe à livre concorrência no país e o desrespeito à garantia constitucional de isonomia tributária entre os contribuintes. Como é um incentivo que afeta diretamente o nível de preço e permite uma elástica arbitrariedade, plantas iguais, de produtos iguais, suportam um ônus de carga razoavelmente diferente, dependendo do local em que forem instaladas e das vantagens que conseguirem angariar do estado em uma negociação individualizada. Criou-se, assim, uma lógica perversa: muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente pelo fato de o seu concorrente ter conseguido uma vantagem fiscal que o deixou em uma melhor condição para competir

Prado (1999, p. 10), citando Cano, enumera várias razões para o declínio da desconcentração da produção nacional e do desenvolvimento regional, tais quais o desmantelamento do Estado Nacional, e, por conseguinte, das políticas de desenvolvimento regional; a abertura comercial; a maturação dos investimentos do II Plano Nacional de Desenvolvimento; a queda dos investimentos decorrentes da crise financeira; a diminuição do ritmo de crescimento das exportações; e a concentração em São Paulo das empresas de informática, microeletrônica, telecomunicações e automação, o que Cano identifica como a forma reconcentrada da atual reestruturação produtiva do país (PRADO, 1999, p. 10).

Varsano (1997, p. 10), por outro lado, acrescenta que, do ponto de vista da eficiência econômica nacional, são raríssimos os casos em que há justificativa para a concessão de incentivos fiscais pelos entes subnacionais, e, portanto, as meritórias políticas de desenvolvimento regional não deveriam se dar ao custo de renúncias de receitas do ICMS<sup>26</sup>, mas sim por intermédio de fomento e coordenação do governo central. A par disso, dada a omissão da União na questão regional, reforçada pela “Reforma do Estado” de meados dos anos 90 (BEVILACQUA; CECONELLO, 2019, p. 3), o que se percebeu é que a política de desenvolvimento regional foi assumida pelos estados e o DF, culminando no deslizamento dos incentivos fiscais do imposto de renda e dos demais tributos federais para o ICMS (OLIVEIRA; GLUCK PAUL; MESQUITA, 2021, p. 451).

Outro motor de estímulo à guerra fiscal é o modelo de imposto de valor agregado adotado no Brasil. No país, o ICMS se consolidou mais como tributo sobre a produção do que sobre o consumo, o que dá munição para que os entes locais de origem favoreçam a produção local. Além disso, a tributação de valor agregado sobre o comércio, no padrão mundial, costuma estar sob os auspícios do ente central, o que lhe garantiria plena influência reguladora (PRADO, 1999, p.1-8). O ICMS, a par das possibilidades legislativas da União, formou-se como imposto estadual com grande margem de conformação local, pelo que o exercício descoordenado e egoístico da competência tributária estadual poderia incorrer em prejuízo mútuo entre essas unidades federativas (FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 275-278).

Compulsando os processos que formalizaram decretos criadores ou alteradores de RTDs, percebe-se, por mais das vezes, que os órgãos fazendário ou jurídico do Estado do Pará, embora reconheçam fragilidades jurídicas em sua constituição, acabam por aceitar esse

---

26 Prado e Cavalcanti (2000, p. 10) reverberam que “nas condições hoje vigentes em termos de arranjo federativo, a guerra fiscal como mecanismo de orientação da alocação dos grandes blocos de investimento é um processo perverso, controlado integralmente pelas empresas privadas e que leva à maximização do custo fiscal associado à implementação de cada projeto.”

expediente com justificativas de ordem prática, ao argumento de que todos os outros governos subnacionais estariam se valendo de benefícios fiscais igualmente frágeis. Isto é, é confessado que o RTD atende a uma demanda da guerra fiscal.

A título de exemplo, no processo administrativo 2015/365772, que culminou com a edição do Decreto nº 1.386/2015, que criou benefício fiscal para a comercialização de bebidas quentes, o primeiro parecer da Procuradoria-Geral do Estado suscitava possíveis problemas na concessão pela via do decreto executivo, o que foi tido como superável pelo procurador do Estado revisor, que assentou o seguinte:

Em relação ao crédito presumido há uma ressalva alegada pelo I. Procurador sobre a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos pelos os Estados, conforme prescreve a Carta Política, em seu artigo 155, § 2º, XII, "g", não vejo como óbice, pois todos os Estados-membros e Distrito Federal possui leis de incentivos fiscais no mesmo formato que o Estado do Pará, porém, a edição desses atos normativos tem como finalidade desenvolver a economia de cada unidade da federação, com objetivo de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso III da CRFB/1988). Nesse sentido favorável à aprovação.

Com base no exposto, sou favorável à alteração do citado decreto.

O já extinto RTD de Bebidas Quentes, que exonerava a carga tributária sobre bebidas alcóolicas, foi produzido em evidente contexto de conflito interestadual, tanto que o pleito inicial adveio de empresa privada paraense, produtora de bebidas alcoólicas, que argumentava que estava sendo prejudicada em sua atividade econômica em razão de carga fiscal a menor nos outros estados brasileiros.

O assunto foi encampado pela Federação das Indústrias do Estado do Pará - FIEPA, que chegou a apresentar minuta de decreto de RTD que julgava ser o adequado para equilibrar a concorrência fiscal de bebidas do Pará em face das de outros entes. A necessidade de equacionar a questão fiscal foi também prevista por diversas vezes no processo, como na passagem em que a PGE conclui pela possibilidade de edição do decreto criador do RTD:

Quanto à legalidade do texto, o assessor jurídico, Rodrigo Costa Lobato e o i. Procurador do feito, Dr. Fernando Augusto Braga Oliveira, manifestaram-se favoravelmente à expedição do Decreto Estadual consoante minuta encaminhada pela Secretaria de Estado de Fazenda, esclarecendo que as alterações visam realinhar o regime de concorrência sobre o produto "bebida quente", pois após a edição do Decreto Estadual nº 1.86/2015 restou assegurada a carga final de ICMS de apenas 5% sobre as aquisições interestaduais do produto e a indústria estabelecida em território paraense continuou a suportar carga final de ICMS de 30%, manifestações estas que ratifico no presente ato.

Em verdade, essa mesmíssima linha de argumentação já havia sido utilizada aquando da discussão interna do Decreto nº 1.382/2015, que alterava determinadas condições do RTD da Carne Bovina, e cujas razões de existência sempre estiveram alinhadas com a ideia de conferir competitividade aos empreendimentos paraenses em disputa com os localizados em outras unidades federativas concessionárias de benefícios fiscais para os seus locais.

Em resposta a pedido de acesso à informação realizado perante a SEFA, acerca das justificativas para a criação e concessão de RTDs, a autoridade fazendária deixa muito claro o posicionamento dos RTDs em meio à guerra fiscal do ICMS, ao assinalar que a motivação por trás desse instituto tributário é equilibrar a concorrência dos empreendimentos do Pará em relação aos outros estados e o DF, por intermédio do que chamou de “equalização tributária”, como se pode ser aferido nesse trecho da resposta:

Em momento anterior a edição dos atos legais concernentes a concessão de incentivos ou benefícios fiscais, é realizado pelos setores competentes desta Secretaria de Estado da Fazenda, como também por outros Órgãos Estaduais, estudos quanto à situação econômica e financeira do segmento econômico, bem como quanto à tributação incidente nas demais unidades da Federação, a qual poderá estar acarretando competitividade desleal entre os contribuintes.

Dada as repetidas vezes em que é suscitada a questão da guerra fiscal como razão para a constituição ou ampliação do benefício fiscal, tem-se que os RTDs se assumem invariavelmente como artifício de ataque e de defesa no contexto da guerra fiscal do ICMS, mas, em tese, não deixa de ser encarado, de maneira oblíqua, como instrumento de desenvolvimento, posto ter como mote aquecer a economia local através da redução dos custos tributários, ainda que, repita-se, parecem faltar estudos mais apropriados que comprovem essa vocação. (OLIVEIRA, GLUCK PAUL, MESQUITA, 2021, p. 437-439).

#### **4.4 Os RTDs que não importam em renúncia de receita**

Nem todos RTDs são instrumentos de renúncia de receita. Segundo a Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA, 2022, p. 8), quatro dos onze RTDs não correspondem a qualquer técnica de desoneração fiscal, constituindo-se como mero expedientes simplificadores do cumprimento da obrigação tributária ou de concessão de maior prazo para recolhimento do tributo, o que, embora configure tratamento privilegiado e espécie de benefício fiscal, não tem impacto no ônus fiscal final do contribuinte. Estariam nessa categoria os RTDs do transporte rodoviário, do transporte de frete, da exportação e do couro *wet blue*.

Assiste razão à autoridade fazendária.

No exercício da atividade econômica de transporte rodoviário de cargas, por exemplo, a regra do recolhimento do ICMS é que se dê no início da prestação do serviço, na linha do que prevê o artigo 108, IX, “a” do RICMS. Porém, caso o contribuinte prefira, pode aderir ao RTD de transporte rodoviário, e passar a recolhê-lo até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, desde que se submeta às condições e preencha os requisitos enumerados no RICMS.

No caso do RTD de transporte de frete, ele fora até revogado pelo Decreto 1.076/2020, com efeitos a partir de 06/10/2020, de qualquer forma, segundo informou a SEFA, ainda quatro contribuintes se valem de suas disposições em razão de ordens judiciais. De todo modo, este RTD se limitava a criar hipótese de substituição tributária sem redução propriamente dita do ônus fiscal.

O RTD da exportação indireta também não logra reduzir a carga tributária. Em verdade, apenas regulamenta procedimentos simplificadores do reconhecimento da não incidência do ICMS em operações de exportação, na linha do que foi primeiramente previsto como isenção pela Lei Complementar Federal 87/1996 (Lei Kandir), e depois recebeu beneplácito de verdadeira imunidade tributária através da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que excluiu do âmbito da competência tributária do ICMS a sua incidência sobre operações que destinem mercadorias ou serviços para o exterior, e ainda assegurou, nessas circunstâncias, o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Já o RTD do couro *wet blue* implica em mera opção de pagamento mensal até o décimo dia do mês subsequente ao fato gerador, sem impacto fiscal, contudo, o que o figura como instrumento apenas de simplificação.

Há ainda, o curioso caso do RTD da movelaria que implicaria, em tese, renúncia de receita, uma vez que concede ao aderente crédito presumido de forma que a carga tributária resulte em apenas 5%, bem menor que a alíquota padrão do tributo. Apesar disso, segundo a SEFA, não há nenhum aderente ativo no RTD da indústria moveleira, pelo que inexistente, no momento, impacto fiscal na sua existência.

#### **4.5 Os RTDs que importam em renúncia de receita**

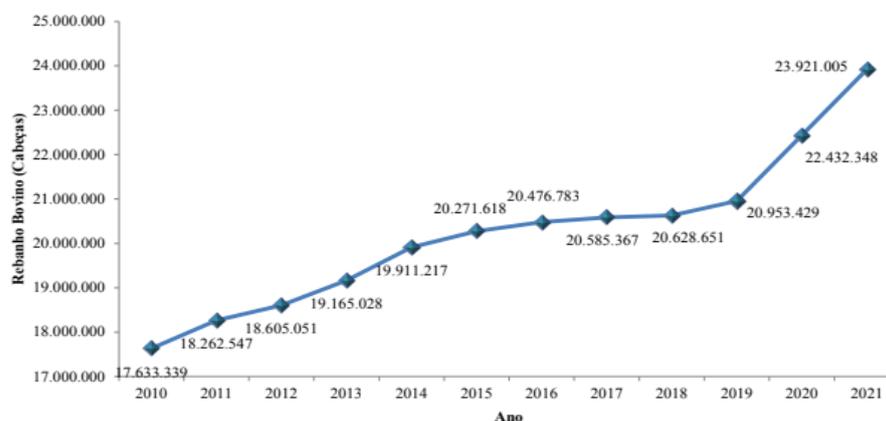
Expressados os RTDs que não importam em renúncia de receita, é momento de tratar de cada um dos RTDs que, desta feita, sim, incorporam efetiva redução da carga fiscal dos

contribuintes em detrimentos da arrecadação do Estado, dando-se enfoque mais detalhado ao de maior materialidade, o RTD da Indústria da Carne Bovina.

#### 4.5.1 O RTD da Indústria da Carne Bovina

É momento de descrever cada um dos RTDs que configuram veículos de renúncia fiscal, a começar pelo RTD da Indústria de Carne, que figura como o materialmente mais relevante, correspondendo, sozinho, a praticamente um terço de todas as renúncias fiscais do Estado do Pará, segundo os números já mencionados da LDO 2023. A Indústria da Carne constitui segmento econômico dos mais relevantes para o PIB paraense e para a balança comercial do Estado. Segundo a FAPESPA (2022, p. 97), o Pará possuía em 2021 praticamente 24 milhões de cabeças de gado bovino, ocupando a terceira posição nacional nesse quesito, atrás apenas do Mato Grosso e de Goiás<sup>27</sup>. A evolução do quantitativo de rebanho bovino no Estado pode ser verificado no gráfico abaixo, idealizado pela FAPESPA (2022, p. 97).

Gráfico 4 – Evolução do Quantitativo de Rebanho Bovino – 2010 a 2021



Fonte: Fapespa.

A carne desossada e congelada de bovino é um dos principais produtos da pauta de exportação do Estado, correspondendo, em 2021, ao montante de 408 milhões de dólares exportados, isso sem contar a exportação de produtos bovinos meramente refrigerados, a

<sup>27</sup> O município de São Félix do Xingu, no estado do Pará, possui o maior efetivo de rebanho bovino do Brasil. No ano de 2021, o município paraense atingiu 2,5 milhões de cabeças, o que correspondeu a 1,1% do efetivo nacional. Outros três municípios paraenses estão entre os 10 mais representativos do país: Marabá (0,7%), Novo Repartimento (0,5%) e Altamira (0,4%). Os quatro, juntos, representaram 2,7% do efetivo de rebanho bovino brasileiro. (FAPESPA, 2022b, p. 17-18)

exportação de bovinos vivos (em pé), a exportação de pele e couro bovino, bem como a de miudezas congeladas, que, totalizadas, ultrapassam os quinhentos milhões de dólares de exportação ao ano. O Pará destina 13% de sua área para pastagens, enquanto apenas 2% para agricultura e silvicultura. A produtividade da pecuária paraense é baixa, mantendo-se praticamente estável nos últimos 25 anos, o que corresponde a 1,4 cabeça de gado por hectare. No que diz respeito à produção de carne, houve grande incremento da produção no Estado, que pulou de 129,8 para 739 milhões de toneladas de carne industrializadas nos últimos 25 anos, sendo 80% desse número respeitante à carne bovina. A criação de bovinos para corte gerou 19.187 empregos formais diretos em 2020, último ano com números consolidados, uma redução de 6,2% em relação a 2019, quando se contavam 20.454 empregos formais (FAPESPA, 2022b, p. 10-49).

O RTD da Indústria da Carne Bovina se refere a benefícios fiscais em favor de produtos comestíveis derivados do abate de gado bovino, excluídos, portanto, os bubalinos, equinos, suínos, caprinos, ovinos e galináceos. Deve-se dizer que, até 2015, não se havia propriamente um RTD. O que existia eram graus distintos de desoneração fiscal que promoviam grande alívio no setor como um todo. Dessa forma, para gozo de benefício fiscal qualificado, os estabelecimentos de abate deveriam ostentar controle por meio de contadores eletrônicos, passando a ter direito a uma carga tributária de apenas 1,8%. Aqueles que não detinham contador eletrônico pagavam 3% de ICMS.

Isto é, antes a amplitude do benefício fiscal seria definida pelo fato de o contribuinte possuir ou não controle de abate por meio de contador eletrônico. Com a alteração promovida pelo Decreto 1.382/2015, a distinção passou a dizer respeito ao fato de o sujeito passivo ser aderente ou não ao RTD.

Assim, o benefício fiscal passou a, em 2015, ser categorizado como espécie de RTD, mas a forma de implementação do favor fiscal continuou a mesma: a concessão de créditos presumidos. Com efeito, o artigo 22 do Anexo I do RICMS<sup>28</sup> sustenta a possibilidade de concessão de créditos presumidos de modo que a carga tributária do aderente do RTD resulte em 1,8%, bem menor que a alíquota padrão do Estado do Pará que é de 19%, o que já demonstra o alto grau desonerador da medida.

---

28 Artigo 22. Na saída interna e interestadual de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, realizada em estabelecimento que possua controle de abate, na forma do artigo anterior, fica estabelecido crédito presumido do ICMS, de forma que a carga tributária resulte em 1,8% (um inteiro e oito décimos por cento), observado o artigo 28.

De todo modo, mesmo os contribuintes que operem com gado bovino e produtos resultantes de seu abate que não possuam RTD são também granjeados com crédito presumido, mas a redução da carga tributária é um pouco menor. Cobram-se dos não aderentes carga tributária de apenas 3%. Isto é, o RTD amplia o benefício fiscal, mas mesmo contribuintes não integrados ao RTD gozam de relevante redução da carga tributária quando se põe em perspectiva a alíquota padrão do tributo. Como se vê, o segmento econômico da indústria da carne bovina, aderente ou não ao RTD, está sujeito a grande benefício fiscal.

Na circunstância do objeto da operação consubstanciar-se em carne desossada, moída, maturada, temperada, cozida ou semicozidas, defumadas, marinadas, com cortes elaborados, ou charque defumados e embutidos, bem como outros produtos derivados da verticalização industrial da carne, promovida por estabelecimento industrial situado no Estado do Pará, o benefício se amplia, reduzindo-se a carga tributária real para apenas 1% de ICMS. A desoneração mais potente premiaria assim o maior grau de agregação de valor ao produto, o que corresponde a estímulo ao empenho industrial no setor.

É de se perceber, nesse ponto, que a grande amplitude de cortes bovinos abrangidos pelo bônus tributário que resulta em carga fiscal de apenas 1%, implica incentivo aos contribuintes em produzirem bens mais elaborados, o que, na prática, tende a reduzir a alíquota do RTD da Indústria da Carne de 1,8% para ainda menores 1%.

Na medida em que outorga significativos créditos presumidos, a Fazenda Estadual, por sua vez, veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos, ainda que reais, que tenham sido adquiridos em operações anteriores ou referente à compra de insumos agregados ao processo fabril. É bem verdade que o regime de pagamento de ICMS do gado bovino já é em geral de diferimento, o que implica dizer que o gado vivo, até chegar no frigorífico, não carregaria consigo crédito tributário passível de compensação, mas a vedação de aproveitamento de crédito impacta também a utilização de créditos de outros insumos do produto final, sobretudo os respeitantes à energia, cujo uso é intenso na atividade.

O RTD ainda permite o diferimento da exação fiscal não só para depois do abate, mas igualmente para além dele, quando os produtos resultantes do abate forem passar por mais uma etapa de industrialização, desde que o destinatário também goze de RTD. As subsequentes saídas dos produtos resultantes do abate ou de nova etapa de industrialização serão dispensadas de nova tributação, havendo grande concentração, portanto, da incidência tributária nos frigoríficos ou na indústria de transformação posterior. Nesse sistema, o

frigorífico é contribuinte em relação ao gado bovino próprio, mas fica estabelecido como responsável tributário no tocante aos produtos derivados de gado de terceiro.

O RTD da Carne Bovina ainda prevê isenção total no que tange ao diferencial de alíquota respeitante às aquisições feitas de máquinas e equipamentos de outros estados que venham a ser empregados no processo industrial, medida que tem claro caráter incentivador da verticalização da produção e do aumento da produtividade do setor.

De mais a mais, o RTD da Indústria da Carne provocou verdadeiro esvaziamento dos benefícios fiscais do mesmo segmento econômico deferidos no âmbito da Política de Incentivo. Enquanto a política de incentivo da indústria da carne tem apenas dois aderentes que gozam de benefício fiscal (SEDEME, 2021, n.p.) seja pela via da redução da base de cálculo, seja por intermédio da concessão de créditos presumidos de ICMS, o RTD pertinente à indústria de carne é, na atualidade, o maior gasto tributário segmentado do Estado do Pará, com 28 adesões (SEFA, 2021b, n.p.).

#### 4.5.2 O RTD do Comércio Atacadista

O RTD do Comércio Atacadista, previsto nos artigos 363 a 368 do RICMS, sofreu grande variação de materialidade nas estimativas dos últimos anos. De fato, na LDO de 2022 as renúncias nessa modalidade chegavam a quase R\$50 milhões, enquanto na LDO do ano seguinte, estimou-se pouco mais de R\$4 milhões de renúncia de receita.

O RTD do Comércio Atacadista foi criado via Decreto 644/2020, que inseriu o Capítulo LIX no Anexo I do RICMS. O presente RTD consiste no manejo das duas técnicas típicas de abatimento fiscal, quais sejam, a concessão de crédito presumido e a redução da base de cálculo. Prevê-se tanto a concessão de crédito presumido, correspondente a 75% sobre o valor apurado do ICMS em relação à operação do próprio contribuinte, bem como a redução da base de cálculo, desta feita restrita às operações de importação para revenda pelo importador. Nessa circunstância, a base de cálculo é reduzida a tal ponto que a carga tributária reste em apenas 1%.

Este RTD possui requisitos próprios e bem peculiares.

Primeiramente, para ser considerado atacadista passível de enquadramento no regime favorecido, o contribuinte poderá, no máximo, vender diretamente ao consumidor até 10% do seu faturamento total. Além disso, pelo menos 70% das vendas devem ser destinadas a varejistas, o que se infere do artigo 364, III, “i”, do RICMS.

O RICMS também exclui a possibilidade de gozo do benefício no tocante a produtos primários ou industrializados pelo próprio atacadista. Exige-se, ainda, que o beneficiário tenha instalações compatíveis em território paraense, e que demonstre capacidade financeira para arcar com suas obrigações comerciais e tributárias, o que pode ser feito mediante a comprovação de patrimônio suficiente, seguro ou carta de fiança bancária.

Demanda-se, ainda, não apenas a mera subscrição de capital, mas comprovação de que ele foi integralizado em até R\$2,5 milhões. Nesse ponto, a exigência inicial eram de R\$5 milhões de capital integralizado, mas o Decreto 1.266/2020 reduziu-o pela metade, o que naturalmente facilitou o acesso ao benefício fiscal.

Para aderir a este RTD são feitas, inclusive, exigências respeitantes à frota de veículos do atacadista, que deve ser integralmente licenciada no Estado do Pará, garantido aos cofres paraenses a colheita do devido IPVA e demais taxas de trânsito.

É o único dos RTDs, ademais, que demanda a geração de empregos, observada a legislação trabalhista e a preferência ao uso de mão de obra local. Também se chega à minúcia de delimitar o tamanho mínimo da área de armazenagem, estipulada em, pelo menos, 1.000 m<sup>2</sup>.

Percebe-se, assim, no RTD do Comércio Atacadista, configurações muito próprias, com grau de similaridade daquelas previstas na Política de Incentivos Fiscais, tanto que o pleito de concessão e de renovação deverá ser apresentado com projeto de investimento para um período de cinco anos, embora o benefício continue ânuo.

#### 4.5.3 O RTD de Refeições e de *Fast Food*

Embora não componha a redação originária do RICMS, a previsão de um Regime Tributário Diferenciado para o fornecimento de refeições foi inserido ainda em 2001, ano de nascimento do RICMS, através do Decreto 4.886/2001, e pode ser localizado a partir do artigo 132 do Anexo I do RICMS.

Em sua redação atual, este RTD aposta na técnica de redução da base de cálculo como fator da desoneração da carga tributária. A dicção normativa prevê redução de 66,67% da base de cálculo do ICMS no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, de tal forma que a carga tributária resulte em 4% (quatro) por cento. Ficam excluídos do favor fiscal o fornecimento e a saída de bebidas.

Este RTD tem a peculiaridade de ter prazo final de vigência, embora, reconheça-se, tem sido recorrentemente prorrogado. Com efeito, o prazo final de vigência seria 30 de setembro de 2019, mas decretos sucessivos estenderam-no de modo que, atualmente, o prazo fatal vence em 30 de abril de 2024, o que confirma a dificuldade de que é extinguir benefícios fiscais.

Uma curiosidade é que, até o advento do Decreto 2.399/22, de 02 de junho de 2022, a redução da carga tributária para 4% demandava a utilização, pelo beneficiário, dos serviços de músicos paraenses. Isto é, o benefício na dimensão que é conhecida hoje ficava restrita aos estabelecimentos com música ao vivo em performance executada por músicos do Estado do Pará. Não fica claro se o músico deveria ser nascido no Pará, ou se lhe bastava ter residência no Estado, o que seria menos ruim, dado ser impossível gerar distinções em razão da naturalidade do artista. No entanto, essa curiosa exigência em boa hora foi extinta.

#### 4.5.4 O RTD de Medicamentos

Previsto originalmente no RICMS nos artigos 207 a 218 do Anexo I, o presente RTD reduz a base de cálculo das operações tributáveis em aproximadamente 53%, de modo que a carga tributária nas transações internas seja reduzida para 8%. Ficam excluídos do benefício medicamentos veterinários, bem como itens típicos de farmácia mas que não se categorizam como medicamentos, como fraldas, suplementos e similares.

Os produtos passíveis de benefício fiscal são os classificados nas posições 3002, 3003, 3004, 3005 e 3006 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH. Diferentemente do padrão do RTD, nessa modalidade será possível aproveitar nas operações interestaduais com mercadorias já alcançadas pela antecipação o crédito do ICMS relativo à operação própria.

Tanto pela LDO 2023, quanto pela LDO 2022, a estimativa de renúncia de receita advinda do RTD Medicamentos foi na ordem de R\$57 milhões, consubstanciando-se como o segundo maior RTD em impacto fiscal.

#### 4.5.5 O RTD de Informática

O RTD de Informática foi criado pelo Decreto 899/2008, que criou os artigos 221 a 226 no Anexo I do RCMS e, tal qual ocorre com o RTD Medicamento, desfruta de técnica de

desoneração fiscal pela via da redução da base de cálculo que sofre abatimento de 58,82%, de forma que a carga tributária reste em 7%.

Os produtos que, para fins do benefício fiscal, são considerados como sendo de informática, estão categorizados expressamente nos incisos do artigo 221 do RICMS. O aderente a esse RTD deverá estornar proporcionalmente à redução da base de cálculo os créditos fiscais que eventualmente tenham computado em sua contabilidade.

Embora não tenha ocorrido nenhuma alteração relevante no regramento deste RTD em tempos recentes, chama atenção que o valor da renúncia fiscal estimado na LDO 2023, na ordem de R\$25 milhões, é substancialmente inferior ao da LDO 2022, que ultrapassava a casa dos R\$50 milhões.

#### 4.5.6 O RTD do Palmito

Por fim, o último RTD específico que importa em renúncia de receita é o que favorece as operações envolvendo o palmito *in natura* ou industrializado. A técnica utilizada aqui foi a concessão de crédito presumido, vedado o aproveitamento de créditos anteriores, de modo que a carga tributária se estabeleça em 7%.

No mais, não há qualquer peculiaridade neste RTD que seja digna de nota especial, cabendo reconhecer que é ele o materialmente menos revelante de todos. Segundo a estimativa presente na LDO 2023, o RTD do Palmito não ultrapassa nem R\$2 milhões em renúncias fiscais por ano.

### 4.6 Outros tratamentos especiais equivalentes ao RTD

A LDO 2023 traz novidade na estimativa de custos fiscais ao incluir, para além dos RTDs, benefício fiscal chamado de “outros tratamentos especiais”. Os mais relevantes deles são os que dizem respeito ao benefício fiscal da cesta básica, da indústria dos laticínios, da indústria do pescado e do Programa Sua Casa.

Os tratamentos especiais referentes à indústria dos laticínios e à indústria do pescado, ambos concessivos de substanciais créditos presumidos, de modo que a carga tributária reste reduzida para 4%, podendo chegar a apenas 2%, detém, tal qual o RTD, a exigência de solicitação expressa por parte dos contribuintes, acompanhado de uma série de requisitos similares, com o acréscimo da exigência de apresentação de plano de investimentos e de empregabilidade, de todo semelhante ao que é exigido, por exemplo, no RTD Atacadista.

As discretas diferenças procedimentais e de condicionantes não parecem suficientes para desnaturar, pelo menos no que tange aos tratamentos especiais destinados às indústrias do pescado e de laticínios, a sua configuração como espécie de RTDs, já que, em direito, a natureza jurídica de determinado instituto se infere a partir de seus caracteres fundamentais e consequências no mundo do Direito, e não propriamente ao *nomem iuris* a ele atribuído.

Essa coincidência de caracteres fundamentais respeitantes não apenas à forma de apresentação e de veiculação (via decreto), mas, sobretudo, às consequências jurídicas exoneradoras, compele considerar que os benefícios vertidos em alívio fiscal da indústria de laticínios e de pescado devem ser categorizados como verdadeiros RTDs, o que faria por acrescer R\$63 milhões de renúncias fiscais à conta desse instrumento desonerante.

Aliás, sobre isso, é curioso perceber que o Grupo de Trabalho para controle das renúncias fiscais elencou como RTD até outros benefícios fiscais que também se valem de técnica desonerativa semelhante (redução da base de cálculo ou concessão de crédito presumido), inobstante sequer estarem presentes no RICMS, dando ênfase, portanto, menos ao veículo normativo e mais à estratégia de redução fiscal como critério agregador do conceito de RTD.

Embora louvável a iniciativa sob o ponto de vista da evidenciação do fenômeno desonerativo, nos parece que, como já foi delineado, para caracterização de um benefício fiscal como RTD, há de se preencher algumas premissas básicas identificadoras de sua natureza jurídica, quais sejam, (1) a criação e a alteração devem ser veiculadas via decreto executivo, (2) a exigência de pedido formal de ingresso do contribuinte no regime diferenciado, com expressa assunção do compromisso de preencher determinados requisitos gerais de hígidez cadastral, e (3) o uso das técnicas desonerativas da concessão de crédito presumido ou da diminuição da base de cálculo, normalmente como meios a se chegar a uma determinada carga tributária efetiva.

Logo, o benefício fiscal, mesmo que criado via decreto, mas que não demanda escolha do contribuinte, que passa a gozá-lo pelo mero enquadramento de suas atividades econômicas como no rol das agraciadas, degenera sua caracterização como RTD, devendo ser encarado, de fato, como espécie distinta de benefício fiscal.

## 5 OS BENEFÍCIOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

### 5.1 O Estado Fiscal e a extrafiscalidade

O Estado tem na Constituição suas finalidades, seus objetivos fundamentais e deve se apresentar vestido com o traje que constitucionalmente lhe foi designado como apropriado. Não importam as concepções ideológicas do governo de momento, seus esforços hão de ser direcionados para cumprir os objetivos constitucionais, e com eles mostrar-se compatível. É o que Bercovici (2003, p. 301-305) assinala como programa jurídico de atuação estatal, que tem força normativa de aderência das ações do governo direcionadas ao atendimento dos desígnios da Constituição.

Ganha relevo, nesse ponto, que alguns dos prementes objetivos da República brasileira consubstanciam-se na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização, e na redução das desigualdades sociais e regionais<sup>29</sup>, e o orçamento público é, provavelmente, o instrumento de maior aptidão no alcance ou no distanciamento desse desiderato<sup>30</sup>, através da aplicação das verbas arrecadadas (despesa pública), e também na definição sobre quais pessoas, em qual intensidade e em quais atividades se pratica o poder tributário do Estado (receita pública).

Um orçamento de castas (PINTO, 2018, n.p.) voltado para financiar benefícios de poucos já abastados, reproduzirá desigualdades, e, assim sendo, contrapõe-se aos objetivos constitucionais, o que fica ainda mais evidente em cenário de permanente escassez fiscal diante de ilimitadas pretensões a serem administradas. Tudo isso faz por emergir a advertência de Wolfgang Streeck (2013, l. 1664), de que a democracia distributiva se encontra em risco diante dos movimentos do capital financeiro de imunizar-se perante as crises orçamentárias, inclusive através da manutenção de incentivos fiscais e de espaços de blindagem tributária.

---

<sup>29</sup> Artigo 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>30</sup> Acerca dos malefícios de sociedades reprodutoras de desigualdade, se reproduz instigante pensamento de Michael Sandel “Se a única vantagem da afluência fosse a capacidade de comprar iates, carros esportivos e férias no exterior, as desigualdades de renda e riqueza não teriam grande importância. Mas, à medida que o dinheiro passa a comprar cada vez mais — influência política, bom atendimento médico, uma casa num bairro seguro, e não numa zona de alto índice de criminalidade, acesso a escolas de elite, e não às que apresentam maus resultados —, a questão da distribuição da renda e da riqueza adquire importância muito maior. Quando todas as coisas boas podem ser compradas e vendidas, ter dinheiro passa a fazer toda a diferença do mundo.” (SANDEL, 2016, l. 183)

Para o sociólogo econômico alemão, a atual fase do capitalismo neoliberal conduz os estados nacionais a uma permanente crise financeira. Streeck descobriu a tese de que essa crise decorreria do “excesso de democracia”, que para alguns faria por estimular os governos a incorrerem em gastos imoderados a favor de prestações sociais dos cidadãos, tudo com o propósito de vencer as eleições, sem qualquer preocupação com a saúde financeira do estado. Em divergência, o autor assinala que os problemas financeiros dos Estados decorrem da lógica neoliberal em que o mercado global e as nações estão inseridos, onde o capital financeiro tem muita facilidade de migração por todo o globo à procura de melhores condições para se reproduzir.

Isto é, países que ofertem maiores retornos de juros da dívida soberana bem como menor tributação sobre o capital conseguem atrair mais investimento estrangeiro, seja para renovar o estoque de suas dívidas, seja para alavancar a produção. Ocorre, contudo, que nesse cenário de competição internacional entre os países, as fiscalidades nacionais perderam a capacidade de tributação sobre determinadas atividades econômicas. O problema, portanto, que teria conduzido ao debacle das contas nacionais não seria o excesso de despesa em prestações sociais aos seus cidadãos, mas sim a incapacidade de tributar os donos do dinheiro<sup>31</sup>.

A par das provocantes críticas de Streeck, que chega a mencionar que se estaria a viver não mais em um Estado Fiscal, mas sim em um Estado Endividado, o arranjo entre receitas e despesas, inclusive as financeiras, não esmaece a existência de uma fiscalidade a ser exercida pelo Estado, que ao exercê-la acaba por ela qualificado, daí identificando-se por Estado Fiscal. O Estado fiscal seria, portanto, aquele cujas receitas que amealha são extraídas, predominantemente, dos signos presuntivos de riquezas privadas de seus cidadãos ou de quem quer que esteja exercendo atividade econômica dentro de seu território, ou que, nele, tenha patrimônio (NABAIS, 2012, p. 192).

---

31 O instigante tema, pensa-se, merece uma nota de rodapé. Em razão dessa incapacidade de tributar o capital, os estados se viram na necessidade de reduzir os direitos sociais e os gastos com eles, o que, no entanto, não foi suficiente para fazer desaparecer os enormes déficits orçamentais. Para fechar as contas, restou aos estados oferecerem condições favoráveis aos credores da dívida soberana, com remuneração garantida do capital e absoluta segurança no cumprimento das obrigações firmadas, de maneira a atrair as disponibilidades privadas via empréstimo público. O círculo aqui se percebe vicioso. Na mesma medida em que não consegue tributar a riqueza e as disponibilidades privadas, os estados dela precisam na forma de empréstimos em condições seguras e vantajosas aos credores. Assim, em vez de ter acesso às disponibilidades financeiras privadas de maneira compulsória e gratuita via tributação do capital, a captação se dá pela via voluntária e onerosa do empréstimo. Perpetua-se, desta forma, o aumento das desigualdades locais e internacionais, conquanto o grande capital se vê blindado da tributação ao tempo que encontra reserva segura de sua rentável reprodução nas dívidas soberanas. Aos governos nacionais resta o controle do déficit público via redução de prestações sociais.

O tributo acaba, assim, por se configurar como o instituto jurídico que transforma a propriedade privada em propriedade pública<sup>32</sup> (LOSANO, 2007, p. 95-96), de maneira que o Estado tenha meios de cumprir as funções que lhe foram atribuídas pelo sistema jurídico, segundo percepções próprias de justiça econômica (MURPHY; NAGEL, 2005, p.1).

De todo modo, apesar de sua compulsoriedade, hoje grassa na doutrina a prevalente ideia de que os tributos constituem espécie de autoconsentimento dos cidadãos que se perfaz, na modernidade, através da condicionante legislativa que a criação tributária demanda, isto é, através do aval do parlamento que, ao criar o tributo, assim age em nome da própria população, o que, não há dúvidas, ganha reforço e perenidade no sistema democrático (NABAIS, 2020, p. 1765).

A tributação para além dos seus pendores regulatórios e redistributivos, tem como função principal a de gerar receita ao poder público (AVY-YONAH, 2006, p. 1-28) para que este tenha meios materiais de satisfazer seus deveres, inclusive, os concernentes às prestações sociais que assumiu e aos direitos de liberdade que se fiou resguardar<sup>33</sup>.

Na célebre frase atribuída ao juiz da Suprema Corte americana, Oliver Holmes (SCAFF, 2016, p. 59), os impostos seriam assim o preço que se paga por viver em uma sociedade civilizada, o que reluz sua justeza, uma vez que através dos impostos se organiza a vida coletiva e se faz frente aos encargos sociais. Ademais, como ressalta Kirchhof, lembrado por Schoueri (2005, p. 152-153), o imposto pode ser encarado como a participação do Estado

---

<sup>32</sup> É pertinente as observações de Mario Losano ‘Assim como no direito privado, também no direito público é ainda a propriedade o fulcro de toda a normativa: no primeiro, regula-se a circulação dos bens; no segundo, a sua redistribuição. No primeiro, é o indivíduo que estabelece se e como ceder o bem; no segundo, quem o faz é quem detém o poder. Disso resulta que, no primeiro caso, o indivíduo não é obrigado a ceder o bem, ao passo que, no segundo, o é. O bem particular assim cedido ao Estado recebe o nome de imposto, taxa, tributo.’ (LOSANO, 2007, p.95-96)

<sup>33</sup> Cabe rememorar o apontamento feito por Nabais (2002, p. 9-24) de que é equivocada a ideia, um tanto quanto disseminada, que os chamados direitos negativos, coincidentes com a identificada primeira geração de direitos fundamentais, não imporiam custos financeiros. Como bem assinalou o professor da Universidade de Coimbra: “E uma primeira verificação, que devemos desde já assinalar a tal respeito, é esta: os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. (...) Não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e protecção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários. Ou, dito de outro modo, não tem a menor base real a separação tradicional entre, de um lado, os direitos negativos, que seriam alheios a custos comunitários e, de outro lado, os direitos positivos, que desencadeariam sobretudo custos comunitários. Pois, do ponto de vista do seu suporte financeiro, bem podemos dizer que os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos, são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros.”

no sucesso individual, posto que as riquezas para serem geradas dependem da existência e do funcionamento do mercado, que é garantida pelo Estado Fiscal.

Se, portanto, o Estado Fiscal é o que se sustenta através dos tributos que cobra, cumpre distingui-lo de outro modelo de Estado, o Patrimonial, cuja fonte financeira repousa, sobretudo, nos frutos ou produtos do próprio patrimônio estatal ou de suas diversas empresas econômicas, ou, ainda, das ofensivas em face do patrimônio de outros Estados, como era comum ocorrer nas guerras de conquista. Ainda hoje é possível vislumbrar Estados Patrimoniais, embora sejam minoria na modernidade, mas cujo exemplo das petromonarquias do oriente médio não nos deixa refutar a sobrevivência do modelo.

Estarem sob a mesma classificação de Estado Fiscal não importa, contudo, firmar equivalências no exercício da fiscalidade entre os países. Nessa toada, o Estado Fiscal de uma constituição dirigente como a brasileira se apresenta com feições bem distintas de um outro Estado Fiscal cuja filosofia constitucional seja mais absenteísta, e no qual, provavelmente, os tributos buscarão ser os menores quanto possíveis. Em um Estado Dirigente, a fiscalidade estadual vai se manifestar necessariamente em maior intensidade, com o uso maior da tributação para custear as mais amplas atividades estatais.

Ocorre que os tributos não são usados apenas em razão de suas potencialidades arrecadatórias. O dirigismo estatal pode se utilizar da tributação para fins outros que sejam aptos a alcançarem os desideratos constitucionais. Isto é, ainda que se saiba que a finalidade primordial dos tributos é fornecer ao Estado os meios materiais necessários para arcar com suas obrigações e despesas, não se resume a isso a funcionalidade da tributação.

Avi-Yonah (2006, p. 10) assenta que, para além da função arrecadatória, os impostos também servem como instrumentos redistribuidores da renda e da riqueza de uma sociedade<sup>34</sup>, bem como funcionam como elemento regulamentador de ações cujo poder público visa incentivar (com redução de tributação) ou inibir (através de agravamentos fiscais).

Quando os mecanismos de tributação são manejados não com o intuito de angariar recursos para o Estado, mas, primordialmente, para atender outras finalidades de interesse público, se está a falar do fenômeno da extrafiscalidade. A extrafiscalidade, portanto, vale-se do uso de regras tributárias para pôr em evidência algum tipo de programa social ou

---

<sup>34</sup> Pertinente a indagação de Avi-Yonah (2006, p. 18) sobre a importância de reduzir desigualdades: “Mas porque querer uma redução das desigualdades? O argumento de que as riquezas “particulares” são, em parte, criadas pelas condições disponibilizadas pela própria sociedade e, por isso, podem ser redistribuídas “como bem se aprouver”, não é uma resposta satisfatória a esta pergunta, pois só legitima a redistribuição em si, mas não explica por que razão esta redistribuição é desejável. A resposta a esta pergunta é certamente política: em uma sociedade democrática, a maioria pode legitimamente decidir sobre a redistribuição de riqueza dos ricos para os pobres, mesmo que a sua única razão seja que as desigualdades são “desleais” ou ofensivas.”

econômico de interesse estatal, perfazendo medida de política governamental. Este fenômeno acaba por reconhecer que o tributo não é um fim em si mesmo, mas que também deve servir como instrumento de política econômica e social.

A extrafiscalidade é campo de entrecruzamento entre o direito tributário e o direito financeiro com outras constituições setoriais, notadamente a econômica e a de bem-estar social. Campo fértil de manejo da extrafiscalidade são os benefícios fiscais, objeto principal desse estudo, usados corriqueiramente para estimular comportamentos desejados por quem o criou. No caso de estado periférico e subdesenvolvido do norte, como o Pará, os incentivos fiscais são criados, via de regra, com o argumento justo de fomento ao desenvolvimento regional, conforme se verificou nos processos administrativos que antecederam a criação ou a ampliação de RTDs.

É característica marcante dos benefícios fiscais seu caráter extrafiscal, dado corresponderem a tratamento tributário diferenciado que, via de regra, importará em renúncia de receita, na esperança que o tributo que deixará de ser arrecadado trará consequências superiores ao interesse público do que a receita fiscal perdida<sup>35</sup>. A extrafiscalidade imanente apresenta-se, nesse sentido, como elemento indissociável do benefício fiscal, pelo que sua legitimidade como elemento derogador do sistema tributário ordinário deve se fiar em fundamento elevado de estatura constitucional. É dizer, para justificar o exercício a menor da sua potência fiscal, deve o Estado estar garantido em razões extrafiscais tão ou superiormente relevantes ao da arrecadação (NABAIS, 2012, p. 633)

O exercício da extrafiscalidade também é reveladora do abandono de uma ideia de que o Estado Fiscal seria neutro (SCHOUERI, 2005, p. 3-5), uma vez que o dirigismo das constituições contemporâneas o conduziu a exercício comprometido da fiscalidade em direção ao cumprimento dos objetivos constitucionais. Bomfim (2014, p. 69-85), em sentido semelhante, adverte que embora a Constituição de 1988 não preveja uma Fazenda Neutral, também não deseja intervencionismos exagerados, pelo que o autor aponta a necessidade de um intervencionismo programado condizente com os programas de ação da lei maior.

---

<sup>35</sup> Schoueri (2005, p. 32) ainda assinala que a extrafiscalidade pode encampar medidas simplicadoras das obrigações tributárias que, em tese, não agravam nem amenizam a carga fiscal: “Se a ideia de extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversas da mera fiscalidade, i.e, da simples busca da maior arrecadação, é imediato que ali se incluirá, por exemplo, a função de mera simplificação do sistema tributário. Tal raciocínio exige que se reconheça, além da função arrecadadora e da extrafiscal, a categoria simplicadora, i.e, uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Exemplo de função simplicadora de uma norma tributária é a introdução da sistemática do lucro presumido, na legislação do imposto de renda.”

É como se as constituições modernas dos estados fiscais apontassem com clareza sua insatisfação com o estado das coisas encontrado, e trabalha a fiscalidade na direção da transformação da realidade. Exerce, nessa toada, verdadeira função de instrumento a favor de objetivos econômicos e sociais queridos constitucionalmente, no que Bercovici (2003, p. 294-295) desnuda como sendo verdadeiras cláusulas transformadoras, “voltadas à reconstrução da realidade brasileira.”

A propósito, Bomfim (2014, p. 75) também relembra que há previsões expressas na Constituição Federal do uso da extrafiscalidade, como quando, a título de exemplo, dispõe sobre a obrigatoriedade da seletividade do IPI (facultada no ICMS), ou menciona a possibilidade de alíquotas distintas de IPVA a depender do tipo e da utilização dos veículos, e na progressividade do IPTU em decorrência do inadequado aproveitamento do solo.

O exercício da extrafiscalidade deve receber o devido controle à vista dos seus objetivos, que, de todo modo, não de estar necessariamente alinhados a algum objetivo constitucional. Aqui há de ser posto em questão, outrossim, se os intuitos sociais e econômicos visados pela extrafiscalidade são razoavelmente ponderados diante da quebra do princípio da igualdade fiscal cujos incentivos fiscais acabam por importar (Nabais, 2012, p. 647), e também se o escopo buscado pela extrafiscalidade se alinha à ordem econômica constitucional.

Como assinala Bomfim (2014, p. 30-31), a eleição de um objetivo a ser atendido via uso da tributação extrafiscal deve passar em um primeiro momento pelo crivo da legitimidade do objetivo a ser alcançado, entendida a legitimidade como o seu potencial alinhamento aos imperativos constitucionais, e, depois, na viabilidade desse objetivo ser atendido via extrafiscalidade.

Questão interessante é saber se as normas extrafiscais criadoras e concessivas de benefícios fiscais ainda estariam sob o campo do direito financeiro/tributário ou passariam a compor a vegetação do direito econômico, cuja característica maleável impõe uma faceta mais “*soft*”, passíveis que são de maior delegação ao Poder Executivo através dos regulamentos. De fato, considerado o exercício legislativo do direito econômico ser predominantemente recheado de “normas-quadro”, dependentes, destarte, de preenchimento administrativo com alto grau de discricionariedade técnica e normativa, é razoável supor que as normas de benefício fiscal pudessem assimilar caracteres semelhantes, fugindo às raias da legalidade estrita que caracterizam o direito tributário e o direito financeiro.

Embora haja doutrinadores que defendam que as normas tributárias extrafiscais devam receber o regime jurídico próprio do direito econômico (Nabais, 2012, p. 658), a maioria da doutrina assenta que a disciplina do benefício fiscal nada mais é que uma outra faceta da fiscalidade, pelo que não faria sentido posicioná-la fora das fronteiras do direito financeiro/tributário e seus princípios motores (CORREIA NETO, 2016, l. 427).

É oportuno assinalar que não se tem como apontar a pureza de normas tributárias fiscais ou extrafiscais. De certa maneira, todas as normas tributárias carregam em si doses de fiscalidade e de extrafiscalidade, pelo que a designação por uma ou outra categoria vai se dar pela predominância de seu conteúdo, de sua finalidade e de sua repercussão prática na vida fiscal do Estado (CARVALHO, 2019, p. 40-45), não sendo de todo impossível que norma que tenha nascido sob o signo predominante da extrafiscalidade camboteie para o da fiscalidade, e vice-versa, bem como pode ser possível casos em que não se distingue, perfeitamente, se a norma é predominantemente fiscal ou extrafiscal, dado o equilíbrio entre suas vocações.

A extrafiscalidade, de forma confessa, maneja a tributação com fortes pendores regulatórios da atuação das empresas e das pessoas físicas, com base em efeitos transcendentais não-fiscais da norma tributária, adotando-se técnica de intervenção indireta sobre o domínio econômico e social. Fica desnudado, por via do exercício da extrafiscalidade, que os tributos não servem tão somente para financiar as despesas do Estado, mas igualmente como veículo de organização social e atingimento, por si só, de fins constitucionais legítimos (SCHOUERI, 2005, p. 3), o que tem como consequência imediata o reconhecimento da ideia de que a tributação é ancilar, não apenas aos propósitos financeiros do Estado, mas a outros de igual ou superior relevância.

O uso da extrafiscalidade advém de técnica indutiva de comportamento, o que implica na renúncia do Estado em valer-se de medidas de força e de direção. Pela indução o império estatal oferece alternativa ao sujeito privado de adequar seu comportamento ao incentivado pelo Estado (GRAU, 2010, p. 156-160), e, caso assim proceda, receberá o prêmio de uma menor carga fiscal, desde que observadas todas as condicionantes e requisitos exigidos pela norma desoneradora. Nesse campo de atuações indutoras do Estado, o agente privado tem margem de deliberação dentre o que vier a conceber como influxos negativos e positivos da adesão ao programa estatal, e, a partir do saldo que sua análise vislumbrar, decidir-se por permanecer fora do estímulo indutivo, ou filiar-se a ele.

É o que bem se dá, por exemplo, nos incentivos fiscais de atração de estabelecimento industrial em regiões menos dotadas de infraestrutura produtiva e distante dos mercados

consumidores. A empresa industrial verifica o quanto deixará de pagar de tributos e sopesa se essa vantagem vale a pena vis a vis os aumentos de custos inerentes à localização distinta da ideal. Visto sob essa ótica, inclusive, é de se reparar que, do ponto de vista puramente econômico, será comum que os incentivos fiscais promovam escolhas que, no curto prazo, repercutem na eficiência econômica do negócio, na esperança que a maturação da atividade econômica que ele possa trazer venha, com o tempo, a reduzir ou eliminar as desvantagens inicialmente atestadas. De todo modo, a decisão ficará a cargo do mercado, que pode se deixar levar pela indução estatal ou manter-se em outra rota. Percebe-se, ademais, que a extrafiscalidade abra alas para que seja juridicamente aceitável o uso da tributação para a viabilizar a emergência de valores outros, como a equidade, abrigados no ordenamento jurídico e acolhido pelo processo político ainda que com perda de eficiência econômica e fiscal (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 430).

É interessante pôr em perspectiva, inclusive, que o benefício fiscal pode ser forma de internalizar externalidades positivas geradas por determinados empreendimentos produtivos. Com efeito, não seria de todo irrazoável que, por exemplo, uma grande indústria de ponta e ambientalmente sofisticada seja responsável pelo incremento econômico de uma região, gerando inovação, empregos e investimentos que dão sustentação à economia local. Neste cenário, o ciclo virtuoso gerado pelo empreendimento poderia ser premiado através de algum tipo de alívio fiscal que o motivasse a continuar a produzir externalidades positivas, a evitar assim a distorção que seria a dissipação dos efetivos benéficos gerados pelo empreendedor.

Aliás, Schoueri (2005, p. 72-78) aponta que o uso da extrafiscalidade encontra terreno fértil na função de correção de mecanismos de mercado. Não apenas no caso da internalização de externalidades (positivas ou negativas), como também no ajuste da mobilidade da demanda e da oferta, nos problemas decorrentes da assimetria de informação, nas intercorrências geradas pela concentração econômica e no melhor aproveitamento de bens coletivos.

No que tange a benefícios fiscais sobre o consumo, objeto desse estudo, é de todo pertinente perquirir se a extrafiscalidade, sobretudo a de caráter agravador, recai sobre produto com demanda elástica ou não. Isto é, itens cuja demanda não se altera com o aumento de preços, e cuja substituição seja difícil, ainda que receba incremento tributário com vias ao seu desestímulo, terá dificuldades em ver o papel indutor do Estado funcionar. Por outro lado, itens cuja demanda tem grande elasticidade são propícios ao uso eficaz da extrafiscalidade.

À toda evidência, mesmo quando atua com vocação intervencionista, isto é, com o propósito de induzir comportamentos desejados via extrafiscalidade, o Estado remanesce

nesse papel como agente garantidor do capitalismo, já que o faz com o intuito de correção de falhas de mercado ou no propósito de acatar a algum objetivo que a Constituição lhe outorgou sem espaços para tibieza no atendimento. Manifestado na Constituição de 1988 que o sistema econômico é o capitalista, o uso da extrafiscalidade vem em reforço a ele, não em pretensão substitutiva.

## **5.2. Benefício fiscal e gasto tributário: conceitos interligados, porém distintos**

Ressoa com clareza, a partir da leitura do tópico anterior, que a justificacão para a existência dos tributos vai além de acobertar as despesas financeiras do Estado, emergindo também como meio de açã interventiva no campo econômico e social, a revelar que na gramática dos tributos há que se compatibilizar conjuntamente as ideias de fiscalidade e extrafiscalidade.

O exercício da extrafiscalidade pode ocorrer através de agravamentos fiscais ou pela concessão de benefícios fiscais, de modo que a regulacão do comportamento implique no seu desestímulo ou incentivo respectivamente. Para o fim desse estudo, mais interessa a exploração conceitual de benefício fiscal e sua interligacão com o conceito de gasto tributário, nascidos ambos por intermédio de normas tributárias de encorajamento que não devem significar mera reduçã da carga fiscal pura e simples, mas sim desagravo fiscal direcionado a uma finalidade reconhecida como justa pelo ordenamento jurídico (CORREIA NETO, 2016, l. 2548 ).

Desde os estudos seminais de Stanley Surrey (1976, p. 679-688), o conceito de benefício fiscal perpassa a de um sistema tributário desviante do padrão com o propósito de favorecer fiscalmente determinadas pessoas ou instituicões<sup>36</sup>. O benefício fiscal, visto sob este ângulo, causaria desfalque no orçamento público em fenômeno fiscal similar ao da despesa pública, pelo que o estudioso cunhou o termo *tax expenditure* para designá-lo, traduzível para

---

<sup>36</sup> Essentially, the tax expenditure concept, as applied to an income tax, regards such a tax as composed of two distinct elements. The first element contains the structural provisions necessary to the application of a normal income tax, such as the definition of net income; the specification of accounting periods; and the determination of the entities subject to tax, the rate schedule and exemption levels. These provisions compose the revenue raising aspects of the tax. The second element consists of the special preferences found in every income tax. These special preferences, often called tax incentives or tax subsidies, are departures from the normal tax structure and are designed to favor a particular industry, activity, or class of persons. They partake of many forms, such as permanent exclusions from income, deductions, deferrals of tax liabilities, credits against tax, or special rates. Whatever their form, these departures from the "normative" income tax structure essentially represent government spending for the favored activities or groups made through the tax system rather than through direct grants, loans, or other forms of government assistance. (SURREY, 1976, p. 679-680)

português como “gasto tributário”, e que corresponderia, portanto, a uma despesa indireta visando ao alcance de determinados objetivos de interesse público.

Antes, de se avançar no conceito de gasto tributário, é conveniente se debruçar sobre a definição de benefício fiscal, até porque o gasto tributário é possível consequência dele. Nessa toada, Correia Neto (2016, l. 2558) lembra que benefício fiscal pode ter conotações mais amplas e mais restritas, enquadrando-se como definição ampla aquela que ostenta que benefício fiscal é qualquer vantagem específica em comparação com o regramento geral do tributo, ainda que não importe em redução de tributo a pagar. Logo, nem todo benefício fiscal corresponderia a um gasto tributário, o que reforça a pertinência da diferenciação conceitual entre os dois institutos.

Exemplo disso seriam alguns RTDs que, como visto, não importam em renúncia de receita mas visam simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, sem redução da carga fiscal, entretanto. Outra percepção, agora mais restrita de benefício fiscal, seria o da norma tributária divergente que implica, em concreto e sempre, na redução do ônus fiscal.

Seja importando renúncia ou não de receita, ou aumentando ou não a disponibilidade privada de capital, a concepção mais ampla alberga como benefício fiscal tudo aquilo que traz uma vantagem - ainda que meramente operacional - ao contribuinte, em comparação ao regramento ordinário do tributo, o que, mesmo que à míngua de minoração tributária, tem o condão de direcionar a atividade privada a comportamentos desejados pelo poder público.

Destarte, o que importa para forjar o termo e promover o exato delineamento do conceito de benefício fiscal para esse estudo é tê-lo como uma fuga favorecida do regime padrão de tributação com vistas a cumprir algum objetivo tido como relevante pelo sistema jurídico<sup>37</sup>. Ou seja, benefício fiscal é regime de tributação especial (ou diferenciado) que privilegia seu destinatário.

Em sua concepção estrita, isto é, com necessária redução da carga tributária, o benefício fiscal se consubstancia em forma de promover despesa pela via do sistema tributário, ao se reconhecer, nesse caso específico, que o interesse público é melhor cumprido, em exceção à regra geral, pela não tributação, ou pela tributação parcial. Nessa circunstância, os intuits extrafiscais se mostram mais relevantes que o da própria tributação, em linha com

---

<sup>37</sup> Pegado (2021, p. 102) assinala que “benefícios fiscais são estruturas normativas que estabelecem tratamentos fiscais discriminados, juridicamente, homologados. Tais instrumentos são regras, constitucionalmente, abonadas, de exceção à igualdade jurídica. Devem, portanto, demonstrarem-se formas mais efetivas de intervenção estatal, por apresentarem resultados superiores aos, normalmente, alcançados pelos demais meios ordinários de tratamento jurídico-fiscal.”

a definição de benefício fiscal tomada a cabo pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal, que assim o caracteriza:

Artigo 2.º Conceito de benefício fiscal e de despesa fiscal e respectivo controlo  
1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.

3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.

4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.

Vê-se que no Direito português a acepção legal acolhida é a estrita, que conceitua benefício fiscal como aquele que se corporifica através das mais diversas técnicas de redução do impacto financeiro, correspondente a regime derogatório do ordinário e que sinaliza forma distinta de gasto público. A derrogação do sistema ordinário do tributo se efetiva através do desvio da *baseline* ou do *benchmark* do tributo, o que nem sempre é tarefa simples de se detectar.

A propósito, figurando a fuga ao sistema tributário de referência como marco definidor do conceito de benefício fiscal, e afora a confessada dificuldade em estabelecer este *benchmark* dos tributos, é necessário investigar como fazê-lo, sob risco de não ser possível, na prática, identificar o que é, e o que não é, benefício fiscal, e, assim, promover a possibilidade de aplicação de seu regime jurídico específico. O posicionamento pelas autoridades fazendárias acerca da definição do sistema tributário de referência do tributo por elas administrado é fundamental para sua ampla discutibilidade pública, e consiste, talvez, no primeiro passo do controle a ser exercido sobre os benefícios fiscais.

Naturalmente, a escolha por um sistema tributário de referência (STR) mais específico e fechado implicará no reconhecimento de menor número de benefícios fiscais, já que fica possível de se acrescer uma miríade de elementos que comporiam a própria estrutura do sistema tributário de referência, o que, em consequência, dá margem a uma série de tratamentos distintos aceitos como parte do STR. Diversamente, um sistema tributário de referência mais amplo e genérico tende a categorizar como benefício fiscal um maior número de medidas fiscais, à medida que se distinguirão com facilidade ao padrão generalizante. O FMI advoga por sistemas mais simples e gerais balizados em princípios referentes à

neutralidade, eficiência e equidade. Logo, para esse órgão, toda medida fiscal favorável a determinado corpo de contribuintes que não seja neutra, nem eficiente e nem equânime corresponderia a um benefício fiscal. Acerca dos tributos sobre o consumo, o FMI expressamente recomenda a adoção de apenas uma alíquota padrão como pertencente ao sistema tributário de referência, de modo que as alíquotas inferiores a ela já sejam consideradas como gasto tributário (FMI, 2019, p. 4-6).

Sustenta-se nesse trabalho a melhor conveniência na adoção de sistemas tributários de referências mais abertos, que se apeguem tão somente aos elementos absolutamente primordiais do tributo, àqueles sem os quais o tributo não seria o mesmo, e que constituem a base de sua regra matriz de incidência. A vantagem de sistemas mais amplos e simples é possibilitar a maior evidenciação dos fenômenos fiscais diferenciadores e, assim, a identificação deles como benefício fiscal, a ressoar aptidão na mensuração de seus custos em contraponto aos benefícios gerados.

O Demonstrativo de Gastos Tributários da Receita Federal (RFB, 2020, p. 8-9) adota o enfoque legal na definição do sistema tributário de referência dos tributos federais, que é aquele em que o *benchmark* do tributo é extraído dos elementos legais constitutivos da exação tributária, rejeitando-se, portanto, os enfoques conceituais – respeitante aos conceitos teóricos do tributo, e o enfoque do subsídio análogo, que limita seu espectro aos benefícios claramente similares ao do subsídio direto (BRASIL, 2020<sup>a</sup>, p.8). Acerta a Receita Federal, já que a exteriorização do tributo é feita pela linguagem jurídica, e é controlada pelos princípios e regras do direito tributário e financeiro, logo são os contornos jurídicos que devem orientar a apreensão dos elementos normativos fundamentais do sistema tributário de referência de cada exação tributária.

O benefício fiscal vai se manifestar, deste modo, como algum desvio da regra matriz de incidência, de hábito no seu critério quantitativo, que comumente é o mais afetado, sem embargo de poder vicejar de mãos dadas com outros critérios, como na alteração do próprio critério material, quando retira, por exemplo, um objeto da tributação normal a qual ele estaria sujeito pelas normas de competência tributária, ou, ainda, no critério espacial, quando busca atrair investimentos em determinada região territorial, ou no temporal, quando estabelece interregnos para seu gozo, e também no critério pessoal, quando reduz o impacto ou retira expressamente determinados contribuintes da tributação padrão.

Pegado (2021, p. 108) anota que uma das propriedades jurídicas mais marcantes do benefício fiscal é intervir no curso natural da constituição ou do cumprimento da obrigação

tributária, seja a principal ou a acessória. Há, destarte, a possibilidade do benefício fiscal advir fora da regra matriz de incidência, como sói ocorrer nas concessões de crédito presumido, que abatem o recolhimento do tributo para a ocasião de sua apuração contábil.

Decorre, outrossim, do sistema tributário de referência a conclusão que alterações tributárias gerais, isto é, que não privilegiam setores econômicos ou pessoas específicas não são benefícios fiscais, dado que a sua generalidade acabaria por se incorporar ao próprio perfil do STR. Assim, eventual redução da alíquota padrão do ICMS não caracterizaria benefício fiscal, já que se apresentaria como medida fiscal desoneradora ampla que altera a própria estrutura do tributo, e, por isso mesmo, fora dos ditames de controle do regime jurídico dos benefícios fiscais.

Henriques (2009, p. 168-169) adverte que a definição de um sistema tributário de referência deve levar em conta um conjunto de fatos geradores similares, passíveis de análise e enfrentamento padronizado, o que aconselharia cautela na identificação de determinadas medidas como sendo benefícios fiscais, uma vez que determinada desoneração pode não constituir fuga ao *benchmark* do tributo, mas sim escolha de não exploração máxima de suas capacidades fiscais máximas. Desse modo, prossegue o doutrinador, deve haver um sistema tributário de referência específico para cada fato gerador substancialmente distinto de determinado tributo, e que esse sistema tributário de referência não induziria benefício fiscal caso não explore o máximo da capacidade fiscal do tributo, uma vez que se consubstanciaria em benefício generalizado dentro do mesmo *benchmark*.

Bomfim (2014, p. 38-40) suscita, em reforço da tese, que nem toda fuga dos padrões de tributação ecoam o exercício de extrafiscalidade, já que a tributação diferenciada pode decorrer de mera política fiscal propriamente dita, sem o intuito de cumprir qualquer programa econômico ou social de estatura constitucional. O autor refuta, assim, a tese de que a mera comparação objetiva entre o padrão tributário em relação ao desvio tributário bastaria para trazer à tona o benefício fiscal, se acaso seu exercício não esteja fundamentado na extrafiscalidade.

A bem dizer, a LRF não traz consigo exigência que a extrafiscalidade seja elemento normativo essencial do benefício fiscal, no entanto é difícil imaginar que um tratamento diferenciado e favorecido encontre respaldo de validade constitucional, sobretudo diante do princípio da igualdade tributária, caso não esteja lastreado em razões extrafiscais mais importantes que o da própria tributação.

Embora pareça sedutora a proposta dos autores, do ponto de vista pragmático seria digna de toda precaução acolhê-la, já que assumir a possibilidade de uma série de *benchmarks* dentro do mesmo tributo faz por escalar o risco de, o fazendo, eliminar do conceito de benefícios fiscais uma série de tratamentos fiscais de alívio concedidos a determinados setores econômicos, sob a justificativa de eles constituírem *benchmarks* específicos do imposto, sobretudo quando se está a falar de benefício fiscal de ICMS que, por natureza, é um tributo que abrange dentro de si uma série de serviços e mercadorias distintos.

De todo modo, e evitando-se posturas excessivamente rígidas, é de se reconhecer que, acaso seja extraível da norma fundante do tributo, elementos que permitam distinguir com clareza mais de um *benchmark*, seria adequado assumir a posição de múltiplos STRs dentro do mesmo tributo, desde que o critério a ser utilizado fosse o estritamente normativo, evitando-se incursões sobre a natureza econômica de cada fato gerador do ICMS.

A respeito outras classificações de benefício fiscal, Nabais (2020, p.188-189) acrescenta ideias inovadoras ao distinguir os benefícios fiscais em estáticos e em dinâmicos. Segundo o autor lusitano, os benefícios estáticos visam apenas prestigiar determinada atividade por si mesma, dada sua relevância estratégica, ao passo que os benefícios fiscais dinâmicos buscam alterar o comportamento do contribuinte, moldando-lhe o futuro na busca de uma alteração da realidade social ou econômica de momento, em lógica que o autor chama de ‘toma lá dá cá’.

Em outras palavras, o benefício estático visa preservar um estado de coisas já existentes e tidas como relevantes, ao passo que o dinâmico tem a pretensão de alterar a realidade em atuação dirigente do estado. Para efeito do direito brasileiro, e a par da interessante distinção, o regramento jurídico do benefício fiscal não se altera, independentemente se enquadráveis como dinâmicos ou estáticos.

Este trabalho acolhe a acepção ampla de benefício fiscal, que abrange tanto os que causam, como os que não causam atenuação fiscal propriamente dita, o que, por imanência lógica, demonstra a necessidade de distinguir os conceitos de benefício fiscal e de gasto tributário (ou renúncia de receita), sendo o benefício um instrumento de extrafiscalidade que pode ter como consequência, ou não, a ocorrência do gasto tributário. O gasto tributário, ou a renúncia de receita, vistas aqui conceitualmente como o mesmo fenômeno, são, portanto, uma consequência fiscal não necessária do benefício fiscal.

Foi essa, aduz-se, a opção da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que reconhece implicitamente no seu artigo 14<sup>38</sup> a possibilidade de benefícios fiscais dos quais não decorram renúncia de receita, isto é, que não implicam em gasto tributário. Com efeito, a LRF preferiu partir diretamente do conceito de renúncia de receita, para prescrever que apenas os benefícios fiscais que importam em renúncia de receita se submetem ao seu crivo controlador. Logo, fica muito claro da redação do artigo 14 da LRF que são possíveis benefícios fiscais desacompanhados da diminuição da carga tributária, mas esses não precisam seguir seus requisitos e condicionantes.

É de se perceber, ademais, que também não se enquadram no conceito de benefício fiscal os fenômenos de não sujeição tributária que correspondam à estrutura normativa do tributo. É o caso das chamadas imunidades tributárias constitucionais, que dizem respeito a circunstâncias fáticas ou objetos específicos que, a princípio, seriam economicamente sujeitáveis à tributação, mas foram retirados do âmbito da competência tributária pela Constituição.

De fato, as imunidades funcionam como espécie de véu blindado que agasalha determinados objetos ou pessoas implodindo qualquer competência tributária sobre elas. É caso, na linha do que remete Henriques (2009, p. 131-132), de supressão de competência, impedindo de maneira absoluta o poder fiscal do Estado. Dado estar fora do âmbito de competência do ente tributante, é natural que se descaracterize como benefício fiscal, já que não sujeito a juízo de oportunidade conveniência do ente tributante. Menos adequado, ainda, mencionar que haveria aqui renúncia de receita, já que a renúncia de algo pressupõe a capacidade de exercício de um poder, que, como visto não é o caso. As imunidades, a rigor, são cláusulas que conformam a competência tributária para fora do objeto imunizado.

---

<sup>38</sup> Artigo 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. §2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. §3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu §1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

De mais a mais, a permanência de um benefício fiscal de forma perene no tempo, pode sinalizar que ele se convolou, no que Nabais (2020, p. 190-196) nomina, em “desagravamentos fiscais em sentido estrito”, que acabam por assumir ares de estabilidade potencialmente desnaturadores do caráter conjuntural e circunstancial que são inerentes aos benefícios fiscais, a revelar, talvez, uma alteração de sua natureza que perpassaria de medida dotada de extrafiscalidade para elemento a ser considerado como integrante do próprio sistema de referência do tributo.

A par dessas divergências classificatórias acerca da amplitude do conceito de benefício fiscal, a bem da verdade, o sistema de controle dos benefícios fiscais previstos no ordenamento jurídico brasileiro, e que será objeto de melhor destriçamento linhas à frente, se refere, primordialmente, à identificação do que se convencionou chamar de “gasto tributário”, que seria, como dito, a face quantitativa e consequencial dos benefícios fiscais de caráter tributário (CORREIA NETO, 2016, l. 2014).

A intenção de Surrey ao cunhar o termo “gasto tributário” foi justamente evidenciar que os benefícios fiscais, ao provocarem perda de receita tributária, implicavam em despesas promovidas por intermédio do sistema tributário, despesas que, diferentemente das despesas diretas, restavam invisibilizadas pelo manejo do sistema tributário. Falar em gasto tributário, nesse sentido, teve o intento de evidenciar o fenômeno do custo indireto dos benefícios fiscais, de maneira a fazê-lo visível e percebido.

A propósito do assunto Torres (2010, p. 13) aponta que o trabalho de Surrey, “ao denominar de ‘gasto tributário’ (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países”.

Evidenciado o fenômeno do gasto tributário seria possível compará-lo com o gasto direto normal, bem como seus custos e dimensões<sup>39</sup>. Compele reconhecer, assim, que há formas de gasto que se concretizam pela recusa em se arrecadar. É interessante adotar esta

---

39 Eber Zoehler Santa Helena (2009, p. 200-201), citando Marcos Nóbrega, disserta que “os incentivos fiscais representam um mecanismo muito “conveniente” para efetuar o by pass no processo orçamentário. Além disso, transferências diretas têm que ser anualmente revalidadas a cada novo orçamento, ao passo que os incentivos fiscais são concedidos uma única vez e não necessitam registro anual nos orçamentos. Dessa forma, muito mais cômodo ao poder público conceder incentivos fiscais, malgrado a necessidade imperiosa de prover transparência no setor público. Outro ponto importante é que um programa de fomento baseado em incentivos fiscais apresenta um viés em direção ao planejamento privado e uma política não intervencionista do Estado. Na medida em que as decisões de alocação passam a ser do empresário privado e não do governo, o que ocorreria no caso de transferências diretas. Surge a ilusão que as decisões de despesas advêm do setor privado que está “investindo” e não do setor público, o que, sabemos, constitui uma falácia posto o efeito fiscal dos incentivos fiscais são os mesmos de despesas diretas.”

nomenclatura “gasto tributário”, em vez de renúncia de receita, de modo a promover um maior paralelismo entre o gasto tributário e os gastos diretos, que tradicionalmente estão previstos no orçamento e possuem consolidado rito de controle desde a Lei Federal 4.320/64. Ao fim e ao cabo, ambos os gastos, diretos e tributários (indiretos), visam atender uma determinada política pública cujos objetivos e resultados devem estar limpidamente transparentes no orçamento com efetivo controle de todas as suas fases<sup>40</sup>.

A alcunha gasto tributário tem o mérito adicional de sinalizar a comunicação entre renúncia de receita e despesa orçamentárias vistas sob o aspecto de vasos comunicantes (SCAFF, 2018, p. 320-321), dado que os influxos alterados da receita deverão ser suportados pelo contingenciamento de despesas.

Segundo parte da doutrina, também concorre para a definição de gasto tributário<sup>41</sup> a avaliação do caráter mais ou menos neutro do tributo na alocação dos recursos econômicos, e a possibilidade de avaliar sua substituição pelo gasto direto convencional para o atingimento das finalidades públicas que o inspiraram (HENRIQUES, 2009, p. 49). É bem verdade que Fiori critica, com razão, a inclusão da neutralidade como elemento fundamental para os conceitos jurídicos de benefício fiscal e de gasto tributário, uma vez que não haveria no ordenamento jurídico qualquer obrigação ou sequer recomendação que a tributação seja neutra, ou busque ser neutra, nas decisões de alocação de recursos da economia (2009, p.

---

<sup>40</sup> “Para a despesa direta, embora haja deficiências significativas de planejamento, execução, controle e avaliação, a estruturação das etapas encontra-se bem mais desenvolvida. A CF/1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei 4.320/1964, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e outras legislações específicas estabelecem ferramentas que exigem que cada despesa executada tenha sido discutida e autorizada anualmente pelo Congresso Nacional (mesmo as despesas obrigatórias precisam ser autorizadas na LOA ou em créditos adicionais), e esteja registrada em sistemas de informação que permitem o acompanhamento físico e financeiro das entregas realizadas (repita-se que tais mecanismos existem, embora careçam de aperfeiçoamento para serem efetivos). 24. Já quanto à despesa indireta, os normativos e as rotinas administrativas atuais têm sido insuficientes para uma gestão eficiente das renúncias. O artigo 14 da LRF define condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. Entretanto, o dispositivo não impediu que fossem instituídas renúncias sem estimativa de cálculo adequada; sem prazo de vigência, sem órgão gestor, sem avaliação ex-ante.” (TCU, 2018, p. 4)

<sup>41</sup> “Não existe uma definição consensual de gasto tributário. São vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva. Como ponto de partida, gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos. Os dispositivos podem assumir várias formas como redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento. Possivelmente, o elemento mais consensual entre os apresentados na definição acima seja o item c. A estrutura básica de determinado tributo contém as características essenciais esperadas desse tributo. Se um dispositivo legal aproxima a legislação do tributo das suas características essenciais, ele não gera gasto tributário, mesmo que se enquadre em todos os outros elementos.” (PELLEGRINI, 2014, p. 6)

123). Não havendo norma que determine a neutralidade dos benefícios fiscais, não caberia impregnar essa característica em sua definição.

Há doutrinadores que criticam a nomenclatura “gasto tributário”, pois defendem que essa despesa fiscal seja tão-só aparente, dado que o estímulo geraria receitas fiscais futuras, como, por exemplo, ocorreria na instalação incentivada de uma fábrica de automóveis, que embora fosse beneficiada por isenção, poderia gerar toda uma sorte de incidências tributárias indiretas (NABAIS, 2020, p. 188-193).

Por outro lado, o manejo do termo “renúncia de receita” em vez de gasto tributário, embora possa suscitar conotação negativa para políticas meritórias de incentivo fiscal, também tem suas vantagens, sobretudo o de pôr em evidência a necessidade de justificação especial da suavização do exercício do poder tributário pelo poder público, avigorando o seu traço de excepcionalidade, e, implicando, a partir daí, o reforço do ônus argumentativo desse fenômeno. Com efeito, a renúncia parcial ou total sobre a capacidade arrecadatória deve receber os influxos jurídicos consagrados do regime jurídico das exceções, que aconselham sua aplicação restritiva e bem justificada<sup>42</sup>.

Seja como for, se usará indistintamente os termos “renúncia de receita” e “gasto tributário” nesse trabalho, e ambos, nesse sentido, deverão ser compreendidos como sendo o aspecto quantitativo correspondente à diminuição da arrecadação de tributos (OLIVEIRA, 2018, p. 847-848) em decorrência da aplicação de norma tributária que excepciona o sistema tributário de referência através da criação de benefício fiscal.

Logo, mesmo benefícios fiscais que aparentam caráter genérico podem escamotear fuga sutil e setorial do sistema tributário de referência, seja pela redução da base de cálculo e ordinária do tributo, ou por intermédio da concessão de créditos presumidos de ICMS. Por sua vez, não resulta em gasto tributário o estabelecimento de regime tributário simplificado que, a par de luzir possível redução de alíquota, reflète, na verdade, mera medida simplificadora sem diminuição *a priori* e em abstrato da carga fiscal, o que se dá, por exemplo, quando a redução de alíquota é acompanhada de proibição de aproveitamento de créditos em valores que seriam equivalentes à redução no conseqüente da norma tributária.

Dessa forma, eventual norma tributária que reduza em 5% a base de cálculo do ICMS, mas veda o aproveitamento de créditos a que o contribuinte teria, e vislumbrado, a partir de estudos de modelagem daquela determinada cadeia produtiva, que essa vedação ao aproveitamento de créditos corresponde, em tese, aos 5% da redução da base de cálculo, não

---

<sup>42</sup> Não é o que pensa Nabais (2020, p. 175-185) que defende que os benefícios fiscais, por serem veiculados por normas mais de direito econômico do que de direito financeiro, não demandam interpretação restritiva.

se estaria aqui diante de gasto tributário nem de renúncia de receita, mas de mero benefício fiscal simplificador.

É interessante perceber que a LRF conceitua renúncia de receita/gasto tributário a partir da enunciação de uma série de benefícios fiscais, quais sejam, a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a isenção não geral, a alteração de alíquota e a modificação de base de cálculo, o que demonstra de maneira contundente certa confusão que subsiste entre os conceitos irmanados, mas distintos, de benefício fiscal e gasto tributário. De todo modo, é preciso pôr em perspectiva, na linha do que sustenta Nóbrega (2004, p. 182-186) que o rol de veículos em que o benefício fiscal pode se manifestar carreados pela LRF não pode ser visto como exaustivo, mas meramente exemplificativo, pelo que fica aberta a possibilidade de outras medidas desonerativas não elencadas. Aliás, a LRF, a despeito de enumerar exemplos de benefícios fiscais, se vale de redação com abertura ao final, ao mencionar também “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

Ainda no desiderato de melhor conceituar benefício fiscal e gasto tributário, é importante distingui-los de conceitos outros correlacionados, e que por mais das vezes são denominados igualmente de benefícios fiscais, mas quando assim são utilizados, o são em acepção mais ampla, a compreender não apenas um regime diferenciado e favorecido de tributação, mas também vantagens outras, de natureza não tributária, como os benefícios financeiros, os benefícios creditícios, e as subvenções econômicas.

Na linha da conceituação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 379, de 13 de novembro de 2006, compreende-se como benefícios financeiros os desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e de preços, bem como a assunção de dívidas pelo orçamento público. Pellegrini (2020, p. 238-240) explica que o benefício financeiro ocorre, via de regra, quando o governo oferece linha de crédito a juros menores ao do custo de captação do capital, bem como quando garante preços mínimos de pagamentos a fornecedores de determinados bens ou serviço. Então, se determinada linha de crédito é financiada pelo poder público, o governo ressarcе as instituições financeiras no valor equivalente entre a diferença do juro cobrado e do juro que seria o normal, ou, no caso de equalização de preços, paga ao fornecedor a diferença entre o preço de tabela e o preço efetivamente cobrado dele dos clientes. A rigor, os benefícios financeiros não impactam a relação tributária, muito menos as receitas, em verdade configuram forma de verter despesas em prol de alguma finalidade tida como abrigada pelo interesse público.

O benefício creditício também visa ofertar condições de empréstimos favorecidas aos destinatários, mantendo finalidade equivalente à da equalização de juros, mas o funcionamento dos dois métodos é substancialmente distinto. Enquanto no benefício financeiro via equalização de juros a despesa de equalização é explícita, isto é, prevista expressamente no orçamento, no benefício creditício é o poder público quem empresta diretamente através de seus recursos próprios, e não com os recursos de uma instituição financeira, e, assim, os custos inerentes à diferença entre a captação do recurso pelo Estado e seu emprego em favor dos beneficiários fica invisibilizado, dado inexistir obrigação do Estado ressarcir a si próprio. O problema da invisibilização dos benefícios creditícios é similar aos dos benefícios tributários, que acabam se tornando em instrumentos para contornar limites de gastos ou de obscurecimento de despesas (PELLEGRINI, 2020, p. 241-242).

Já as subvenções econômicas, de acordo com o que prevê ao artigo 12 da Lei 4.320/1964, são espécies de despesa, classificadas como transferências de capital, que são destinadas a cobrir gastos de custeio das entidades beneficiadas, necessariamente empresas industriais, comerciais, agrícolas ou pastoris. O artigo 18 da Lei 4.320/1964 ainda esclarece que os subsídios financeiros são categorizáveis como subvenções econômicas, e que devem as subvenções estar expressamente incluídas no orçamento das despesas correntes. Portanto, a subvenção econômica é espécie classificatória da despesa pública, sobre o qual se financiam, principalmente, benefícios financeiros de toda ordem, como a equalização de juros, a diferença de preços ou o ressarcimento de tributos.

Vê-se, portanto, que há outras formas de direcionar a fiscalidade para o sentido de cumprir algum programa de governo, ocorre que nenhuma delas deve ser concebida sob o mesmo conceito de benefício fiscal, de modo a evitar eventual confusão terminológica que teria como demérito prejudicar a aplicação do regime jurídico dos benefícios fiscais.

### **5.3 A Constituição Financeira das renúncias fiscais: regramentos constitucionais ao poder de “distribuir”**

Visto ser a Constituição o documento inaugural da ordem jurídica do Estado (BARROSO, 2015, p. 234-236), todas as outras normas lhe devem alinhamento sob pena e risco de receberem a pecha de inconstitucionalidade, e, assim, perderem seu fundamento de validade. Não é diferente com as normas do direito financeiro que devem observância irrestrita à Constituição Financeira. O seccionamento da Constituição Total em constituições parciais é realizado com o intuito de, através da simplificação de toda a complexidade

normativa constitucional, possibilitar o melhor conhecimento do regime jurídico constitucional de determinada matéria.

Nesse diapasão, compreende-se como Constituição Financeira, a parte da Constituição Federal que promove a ordenação constitucional da atividade financeira do estado, e que tem como objeto não apenas o regramento da gestão das receitas, das despesas e da dívida<sup>43</sup>, bem como de tudo aquilo que é de conteúdo constitucional com repercussão financeira (TORRES, 2014, p. 71-73)<sup>44</sup>, sem embargo também de se ocupar com a sustentabilidade e a legitimidade fiscal<sup>45</sup>. Cabe à Constituição Financeira, portanto, dispor sobre o financiamento do Estado de maneira coerente com as disposições das diversas constituições parciais que compõem a Constituição Total, com os olhos sempre lançados para o cumprimento dos objetivos constitucionais (TORRES, 2014, p. 72-74).

É dizer, é extraído da Constituição Financeira, em conexão com as demais constituições parciais, através de diálogo e intertextualidade normativa, o fundamento de validade, tanto formal quanto material, das normas fiscais, inclusive e especialmente para fins desse estudo, as que dizem respeito aos benefícios fiscais e ao gasto tributário. A propósito, as normas que veiculam benefício fiscal, sobretudo as que geram renúncia fiscal/gasto tributário, devem se reportar aos procedimentos formais estatuídos na Constituição Financeira, e também devem observar os compromissos materiais dessa constituição parcial, bem como de outras relacionadas ao uso do poder tributário do Estado, notadamente as Constituições Econômica e Social.

Nesse diapasão, é possível que as normas “distributantes” estejam eivadas de defeitos de formação identificados no procedimento de sua criação (MENDES; BRANCO, p. 1016-1018), como, por exemplo, ocorreria na sua veiculação através de instrumentos normativos distintos do que seria imposto pela ordem constitucional financeira, ou quando deixam de observar o quórum necessário de votação, ou outro requisito formal qualquer do trâmite

---

<sup>43</sup> Sobre o endividamento mundial, Wolfgang Streeck (2013, l. 385) afirma que “[...] no que diz respeito à crise orçamental, ela resulta dos défices dos orçamentos públicos ao longo de décadas e do correspondente endividamento crescente dos Estados, realidades que remontam aos anos 70, assim como da obtenção dos empréstimos, necessária após 2008, para salvar tanto a indústria financeira, através da recapitalização de institutos financeiros e da aquisição de títulos de dívida que perderam o valor, como a economia real, através de estímulos fiscais.”

<sup>44</sup> A Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, dentre outras funções, concentra-se na afirmação dos valores da liberdade, da democracia e da dignidade da pessoa humana, na permanente concretização de direitos e liberdades fundamentais, além da construção do desenvolvimento, mediante intervenção na ordem econômica e social. (TORRES, 2014, p. 74)

<sup>45</sup> Importante beber do conceito de sustentabilidade lavrado por Juarez Freitas (2019, p. 16) “A sustentabilidade, numa fórmula sintética, consiste em assegurar, de forma inédita, as condições propícias ao bem-estar físico e psíquico no presente, sem empobrecer e inviabilizar o bem-estar no amanhã, razão pela qual implica o abandono, um a um, dos modelos insatisfatórios de praxe.”

produtor do direito. Nesse caso se estará a falar de inconstitucionalidade formal do benefício fiscal.

No que tange à criação jurídica dos benefícios fiscais, é oportuno enfatizar que o STF sedimentou o entendimento de que a reserva de iniciativa dos chefes do executivo no tocante às leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) não se estende, assim, às normas de direito tributário, inclusive quando veiculam benefícios fiscais.<sup>46</sup>

Por sua vez, a inconstitucionalidade material dos benefícios fiscais adviria de incompatibilidade substancial do alívio fiscal criado com as regras e os princípios que informam a Constituição Financeira, ou qualquer outra constituição parcial com implicações fiscais, e, por isso mesmo, situados em zona de intersecção constitucional. É de se rememorar, nesse momento, que o exercício da extrafiscalidade, muitas vezes consubstanciada em benefícios fiscais, demanda a adequação dos objetivos desonerantes com os desígnios constitucionais, inclusive os respeitantes à sustentabilidade fiscal. A propósito, essa expressão – sustentabilidade fiscal - vem ganhando relevo em seguidas emendas constitucionais, como as ECs 109/2021 e 126/2022, no entanto, seu conteúdo é objeto de disputa. Adere-se ao entendimento, na linha de Lima (2021, p. 221) que sustentabilidade fiscal não deve ser vista apenas pelo prisma curto da manutenção dos níveis de endividamento, mas também, e principalmente, no asseguramento de fonte estável de custeio para a viabilização progressiva do projeto constitucional.

Portanto, renúncias fiscais que impactem o financiamento de determinadas políticas públicas fundamentais, ainda que embasadas em extrafiscalidade enquadrável, em tese, como desejadas pela Constituição, poderiam sofrer a pecha de inconstitucionalidade quando aferido, em ponderação, que seu custo de oportunidade, isto é, as vantagens em sua não implementação, fossem maiores que da implementação, tudo segundo cálculo

---

<sup>46</sup> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 553/2000, DO ESTADO DO AMAPÁ. DESCONTO NO PAGAMENTO ANTECIPADO DO IPVA E PARCELAMENTO DO VALOR DEVIDO. BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS. LEI DE INICIATIVA PARLAMENTAR. AUSÊNCIA DE VÍCIO FORMAL. 1. Não ofende o artigo 61, § 1º, II, b da Constituição Federal lei oriunda de projeto elaborado na Assembléia Legislativa estadual que trate sobre matéria tributária, uma vez que a aplicação deste dispositivo está circunscrita às iniciativas privativas do Chefe do Poder Executivo Federal na órbita exclusiva dos territórios federais. Precedentes: ADI nº 2.724, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 02.04.04, ADI nº 2.304, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 15.12.2000 e ADI nº 2.599-MC, rel. Min. Moreira Alves, DJ 13.12.02 2. A reserva de iniciativa prevista no artigo 165, II da Carta Magna, por referir-se a normas concernentes às diretrizes orçamentárias, não se aplica a normas que tratam de direito tributário, como são aquelas que concedem benefícios fiscais. Precedentes: ADI nº 724-MC, rel. Min. Celso de Mello, DJ 27.04.01 e ADI nº 2.659, rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 06.02.04. 3. Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga improcedente. (ADI 2464, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-023 DIVULG 24-05-2007 PUBLIC 25-05-2007 DJ 25-05-2007 PP-00063 EMENT VOL-02277-01 PP-00047 RDDT n. 143, 2007, p. 235 LEXSTF v. 29, n. 346, 2007, p. 104-114)

constitucional.<sup>47</sup> Nesse ponto, a inconstitucionalidade seria material, o que demandaria, do órgão julgador, maior ônus argumentativo que explicitasse, com muita clareza, os dilemas da ponderação constitucional no caso em concreto.

De todo modo, essa advertência parece salutar, sobretudo em renúncias fiscais sobre impostos ou tributos que componham fundos ou pisos de financiamento ligados diretamente à políticas públicas emancipatórias com vinculação da fonte de arrecadação com a despesa. Com efeito, se a Constituição Financeira editou regime de financiamento especial para o exercício de direitos fundamentais ou a concretização de valores pétreos da constituição, viceja daí uma decisão *a priori* de que a fiscalidade deve ser exercida a contento, de modo que o usufruto do poder tributário dê vazão financeira às despesas necessárias. Nesse cenário, se a concessão de benefícios fiscais que implicam em renúncia de receita diminuam indevidamente o espaço fiscal para o financiamento dessas matérias resguardadas pela Carta Magna, o benefício fiscal será inconstitucional.

De fato, de nada adiantaria a Constituição prever um rol recheado de direitos conquanto não deferisse a eles um manancial financeiro bastante para seu custeio efetivo, uma vez que, segundo Torres (2014, p. 76), “a atividade financeira atua não apenas para o mero financiamento dos órgãos estatais, como aparatos burocráticos isolados da sociedade, mas precipuamente para a concretização dos direitos fundamentais.”

Um outro ponto suscetível de controle material de constitucionalidade dos benefícios fiscais reside na avaliação de sua proporcionalidade e na proibição ao arbítrio, o que demanda avaliação da aptidão da medida para atingir o fim que colima, bem como o grau de intensidade em que o benefício é deferido (CORREIA NETO, 2016, l. 1978-1997), de maneira que não venha a criar privilégios odiosos ou desnecessários. No juízo de proporcionalidade, é importante também aferir o potencial desequilíbrio na concorrência que

---

<sup>47</sup> Pinto (2023, p. 53) anota: “Abdicar receitas tributárias, portanto, não é escolha discricionária que estaria limitada tão somente pelo horizonte formal da sustentabilidade da dívida pública dado pela meta de resultado primário. Há, correlatamente, o limite substantivo do dever de custeio suficiente das despesas não suscetíveis de contingenciamento. Tais despesas são incomprimíveis, porque expressam o tamanho necessário do Estado para cumprir, cabe reiterar, suas obrigações constitucionais e legais qualitativamente destinadas à garantia dos direitos fundamentais. A lei de diretrizes orçamentárias promove a identificação não apenas das metas fiscais que apontam para o horizonte intertemporal de sustentabilidade da dívida pública, mas também arrola as despesas incomprimíveis que perfazem o tamanho constitucionalmente necessário do Estado brasileiro. Tal diagnóstico é essencial para que seja pautada em patamar mais equitativo a reflexão sobre os rumos das finanças públicas nacionais. Falta, porém, avançar em relação ao controle da pretensão de reduzir a carga tributária a tal ponto de que reste comprometida a sustentabilidade da dívida, ou a ponto de que seja erodida a capacidade estatal de consecução dos serviços públicos essenciais. Inibir a arrecadação da primordial fonte republicana de custeio do Estado é escolha que, no mínimo, demanda maiores ônus argumentativos, porque sujeita dialeticamente a limites que atestam seus impactos quantitativos e qualitativos na nossa vida em sociedade.”

o benefício pode criar, elevando, sem razões plausíveis, a posição favorecida de determinado agente de mercado em comparação com os outros.

Conquanto o benefício fiscal venha ao mundo para cumprir determinada função extrafiscal de relevo, sua validade material inicial depende da análise de suas características congênitas postas vis a vis a função que veio desempenhar no universo jurídico-econômico-social. Sendo potencialmente apto para o fim a que se destina, o benefício é válido. Ocorre que, mesmo imbuído das melhores intenções, pode ser que, na concretude da vida, o benefício fiscal acabe não cumprindo a função que dele se esperava. Caso constatada essa circunstância, o que nasceu materialmente válido, passa por processo de superveniente inconstitucionalidade, já que teria perdido a aptidão para irradiar os efeitos extrafiscais esperados.

Em resumo, a Constituição Financeira define os rumos da atividade financeira do Estado em direção ao cumprimento do projeto constitucional nas mais diversas searas, como a social e a econômica, sem descuidar do cuidado que deve resguardar com a saúde fiscal do Estado, até mesmo como forma de garantia às futuras gerações. Dessa maneira, o manejo de técnicas de alívio fiscal representadas na forma de concessão de benefícios se submete aos ditames desta mesma Constituição Financeira, uma vez que a não tributação, além de impactar a arrecadação e de ter o condão de prejudicar a sustentabilidade fiscal intergeracional, é usada, entretanto, como forma de atuação do Estado no domínio econômico na esperança de estimular condutas desejáveis pelo poder público.

É de bom grado assinalar, desde logo, que a Constituição Financeira não se limita a determinado título, nem a algum capítulo ou seção específica da lei maior, embora se reconheça que se concentra no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, mais especificamente nos capítulos I e II, respeitantes ao Sistema Tributário Nacional e às Finanças Públicas, a maior densidade de seu conteúdo, o que não impede que outros conteúdos estejam espalhados nas mais diversas topografias constitucionais, dado que onde estiver a se tratar de atividade financeira do Estado, ainda que de maneira indireta, lá estará uma parte da Constituição Financeira (TORRES, 2014, p. 93-100).

Nesse diapasão, a Constituição Financeira demonstra preocupações especiais na concessão de benefícios fiscais, o que é absolutamente compreensível e procedente, uma vez que a concessão de benefícios fiscais sem os devidos critérios, além de configurar em exceção

ao dever fundamental de pagar impostos que sustenta todo Estado Fiscal<sup>48</sup> (NABAIS, 2012, p. 679), importa na assunção de uma série de riscos fiscais e distorções no sistema tributário, o que bem justifica o cuidado que a Constituição devotou a eles.

Aliás, as renúncias à tributação tendem a elevar a regressividade do sistema tributário, a aumentar a ineficiência na alocação dos recursos públicos, a incrementar a complexidade da estrutura tributária com reflexos na funcionalidade do sistema, e a exigir maior esforço fiscal dos grupos não beneficiados, e, ao fim, induzir ao desequilíbrio das contas públicas (SF, 2018, p. 32-42).

Em verdade, o tema das renúncias de receitas é tão sensível do ponto de vista constitucional que foi a própria Constituição Federal quem previu, primeiro, a competência dos parlamentos e dos tribunais de contas<sup>49</sup> para sua fiscalização, e segundo, normas restritivas a esse expediente. Também é a lei maior quem dispõe sobre uma série de requisitos na concessão de incentivos fiscais. Exige, por exemplo, lei específica<sup>50</sup> na criação de qualquer benefício fiscal; remete à LDO o dever de tratar de alterações na legislação tributária<sup>51</sup> e impõe necessidade de demonstração regionalizada dos efeitos dos incentivos fiscais<sup>52</sup>. Mais recentemente, a Emenda Constitucional nº 95/2016, acrescentou o artigo 113<sup>53</sup> ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que exige que toda proposição legislativa que crie ou altere renúncia de receita deva ser acompanhada do devido impacto financeiro e

---

<sup>48</sup> “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretenso) direito fundamental a não pagar impostos. (NABAIS, 2012, p. 679)

<sup>49</sup> Artigo 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>50</sup> Artigo 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 artigo 155, § 2.º, XII, g.

<sup>51</sup> § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021)

<sup>52</sup> § 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.

<sup>53</sup> Artigo 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

orçamentário, obrigação que já era exigida desde 2000 pela Lei de Responsabilidade Fiscal, mas que agora é alçada ao *status* constitucional.

Vislumbrado que a Constituição Financeira demonstrou especial preocupação no fenômeno da renúncia fiscal, e que é dela que se extrai o marco de validade das normas criadoras de benefício fiscal, é chegado o momento de investigar o seu conteúdo no que pertine ao exercício do poder de renunciar à arrecadação tributária.

### 5.3.1 O princípio da legalidade específica dos benefícios fiscais

A Constituição Federal de 1988 (CF), se por um lado alçou vários objetivos fundamentais à República brasileira, dentre eles a redução das desigualdades sociais e regionais, e fez prever a possibilidade de uso dos benefícios fiscais como instrumentos para o alcance desses objetivos (artigo 43, §2º, III e artigo 151, II), por outro lhes emprestou inédito estatuto de controle, devotando-lhes rigorosos marcos de validade, de transparência e de fiscalização. Nessa perspectiva controladora que foi instituído o princípio da legalidade específica, a que faz menção o artigo 150, §6º da CF.

A maior preocupação com os benefícios fiscais é novidadeira na história constitucional brasileira, uma vez que as antecedentes, embora previssem que incentivos fiscais poderiam ser concedidos para fomentar determinados interesses, sobretudo o desenvolvimento regional, não traziam consigo refinado sistema de imposição de transparência – corporificada não somente no princípio da legalidade específica, mas também em outros artigos, como o que demanda que os efeitos das renúncias fiscais sejam expostos de forma regionalizada no projeto da Lei Orçamentária Anual (artigo 165, §6º) - ou responsabilidades fiscalizatórias a órgãos específicos de estatura constitucional (CALIENDO, 2013, p. 1665).

No tocante ao princípio da legalidade específica<sup>54</sup>, sua veiculação constitucional se dá através do texto normativo do §6º do artigo 150 da Constituição Federal, que dispõe:

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 artigo 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 1988).

---

<sup>54</sup> Nomenclatura consagrada na jurisprudência do STF, conforme faz ver o acórdão prolatado na ADI 5.929/DF, Relator: Ministro Edson Fachin.

A atual redação do dispositivo é fruto da EC 03/1993. Houve sensível incremento e melhora da redação original do dispositivo, que antes previa sua aplicação apenas nos casos de anistia e de remissão, isto é, cláusulas de exclusão e de extinção do crédito tributário, a teor do que dispõem os artigos 156 e 175 do Código Tributário Nacional (CTN).

Logo, o alcance constitucional do princípio da legalidade específica, em sua dicção originária, dizia respeito a renúncias fiscais que derivassem de uma espécie de perdão de obrigações tributárias já constituídas, não se prestando ao controle de renúncias de receitas que ocorressem “*ex ante*”. Com a nova redação, deu-se amplitude ao dispositivo constitucional, o qual passou a agasalhar em seu espectro controlador as circunstâncias que impedem ou mitigam a própria formação da obrigação tributária originária, como sói ocorrer nos casos de isenção, redução da base de cálculo e concessões de crédito presumido.

Pode-se dizer que o reformador constitucional foi zeloso também por deixar manifesto que as mais diversas variações de apresentação de benefício fiscal se subsumem ao princípio da legalidade específica, cabendo o alerta de que as hipóteses de redução do ônus fiscal citadas no §6º do artigo 150 da CF o foram de maneira exemplificativa e não exaustiva, até porque, a se entender o contrário, chegar-se-ia a conclusões descabidas, como a de que a redução de alíquota escaparia da força cogente do princípio, à míngua de sua previsão expressa no dispositivo.

Do princípio da legalidade específica, extrai-se, outrossim, ampla multifuncionalidade, voltada a satisfazer diversos princípios basilares da Constituição da República, com grande ênfase ao princípio republicano, ao princípio democrático e ao princípio da transparência. Com efeito, a necessidade de intervenção parlamentar traduz lógica encartada em todo regime fiscal, lastreado no pressuposto de que a riqueza da sociedade só pode ser apropriada forçadamente pelo Estado a partir de autorização dessa mesma sociedade reunida em parlamento, e que tem na lei tributária a categoria jurídica para manifestação desse aval. Se a sociedade, de um modo geral, encontra-se sujeita à incidência tributária para financiar as atividades estatais de interesse público, a abertura de exceções à regra impositiva tributária não merece atenção menor, sob risco de concessão de benefícios fiscais que escamoteiem preferências e privilégios injustificados a sobre onerar os demais que continuam submetidos às raias da exação fiscal.

Ainda que não houvesse o artigo 150, §6º na CF, a simetria das formas, em última instância, compeli-la à reserva de lei na criação de incentivos fiscais, já que a “distribuição”, por assim dizer, deve assumir o figurino próprio da tributação. O princípio da legalidade

específica reforça que a sociedade que anuiu ao tributo por lei agora aquiesce com o “destríbuto” também por lei. Mitigam-se riscos de concessões a bel prazer do Poder Executivo, que não submetidas ao crivo parlamentar, desvelaria poder exagerado, incompatível com a democracia, e passível de utilização em circunstâncias afrontosas à moralidade e à impessoalidade.

Não é impertinente rememorar que, com o advento da Constituição de 1988, o Poder Legislativo, na medida em que representa toda a sociedade, passou a ter papel essencial na formulação e nos controles orçamentários. Assim sendo, não poderia escapar-lhe a análise e a aprovação de intenções desonerativas de tributos, conquanto delas derivem impacto nas receitas, e por conseguinte, no orçamento e no planejamento fiscal realizado em conjunto entre executivo e legislativo através do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

Se é o Poder Executivo, o grande protagonista da execução orçamentária, é o Poder Legislativo o seu controlador mais gabaritado, e, em decorrência desse raciocínio republicano, que as contas dos chefes do Poder Executivo são sempre julgadas em definitivo pelo próprio parlamento<sup>55</sup>, que avaliará, segundo seu juízo político, tecnicamente auxiliado pelos opinativos dos membros dos Tribunais e Ministérios Públicos de Contas<sup>56</sup>, se a execução orçamentária do governo correspondeu ao planejado (MESQUITA, 2020, p. 357-380). Logo, a necessidade de aprovação legislativa acerca da concessão de benefícios fiscais não passa de decorrência natural e de desdobramento necessário dos princípios democráticos e republicanos, com repercussão em outros adjacentes, como da moralidade e da impessoalidade.

Defende-se que a legalidade estrita reclamada pelo dispositivo constitucional é aquela que demanda lei em sentido formal e material, ou seja, instrumento aprovado pelo Poder Legislativo que deverá se debruçar sobre algum ou alguns dos elementos mínimos da obrigação tributária, esteja localizada no seu antecedente ou no seu conseqüente, como, por exemplo, a redução da base de cálculo, da alíquota ou quiçá a exclusão total da incidência tributária. Assim, a título de exemplo, ao invés de prever quem sofrerá a exação tributária, deverá ser exposto quem serão os beneficiários potenciais da redução do tributo, explicitando

---

55 Artigo 49 da Constituição Federal de 1988 (CF/88). É da competência exclusiva do Congresso Nacional: IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo.

56 Na hipótese de julgamento de contas de governo dos chefes do Poder Executivo, os Tribunais de Contas emitem apenas pareceres prévios, conforme prevê o artigo 71, I, da CF/88. O julgamento em si cabe exclusivamente ao Poder Legislativo. No julgamento das contas dos demais gestores de verba pública, o julgamento cabe aos próprios Tribunais de Contas.

como se dará o benefício fiscal e sua repercussão nos aspectos quantitativos, espaciais e temporais, bem como os requisitos ou contrapartidas que se exigirão dos agraciados.

É admissível que a lei conceda algum grau de discricionariedade – e jamais arbitrariedade - ao Poder Executivo na escolha dos projetos beneficiados, bem como sobre a forma, o prazo e as eventuais contrapartidas necessárias. No aspecto quantitativo, é plausível que a lei abra margem de decisão para a administração fazendária, que poderá se movimentar dentro de intervalos de desencargo tributário admissíveis ou balizas máximas de redução do impacto fiscal.

É vedado, contudo, que eventual maioria parlamentar de momento outorgue, mesmo que através de lei, ao chefe do Poder Executivo, poderes de concessão genérica de benefícios fiscais sem nenhum traçar mínimo dos aspectos da regra matriz de incidência, como se o exercício de controle da fiscalidade pelo parlamento pudesse se transformar em um cheque em branco fiscal.

Isto é, embora o grau de densidade normativa dos benefícios fiscais possa ser menor que o da tributação em si, aberta, assim, a possibilidade da instituição de normas-quadro de benefício fiscal, a serem complementadas por atos normativos e administrativos a cabo do Poder Executivo, é descabida a criação de incentivo totalmente em aberto, sem conteúdo normativo mínimo, e que, ao fim, defira ao Poder Executivo exagerada abertura criativa de incentivos riscas que venham a causar renúncia de receita.

Não se ignora a opinião de ilustrados doutrinadores, dentre eles Nabais (P. 2020, p. 185-186), que defendem que o caráter extrafiscal dos benefícios fiscais os conduz ao campo do direito econômico, e não do direito tributário, pelo que o protagonismo normativo se deslocaria do legislador ao Governo, abrindo margem para larga normatividade administrativa, que por ser mais célere, maleável e flexível, mostrar-se-ia mais apta aos fins extrafiscais do incentivo, cabendo à administração fazendária, portanto, sua constante mobilidade e atualização, posto não haver no âmbito do direito econômico similar preocupação de intensidade com a legalidade estrita como há no direito fiscal.

De todo modo, não foi por esse caminho que já assim decidiu o STF no julgamento de lei estadual do Pará nesse sentido não apenas uma<sup>57</sup>, mas duas vezes<sup>58</sup>, ocasiões em que o Pretório Excelso entendeu que autorização genérica de concessão de benefícios ao Poder

---

57 ADI 1247, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001)

58 (ADI 3462, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163)

Executivo figuraria espécie de renúncia descabida do legislativo na matéria, o que o faria incidir em atuação legislativa *ultravires*, a eivar de inconstitucionalidade a iniciativa parlamentar.

É dizer, a norma que veicula benefício fiscal deve ser estrita, ainda que com grau de tipicidade menor, no sentido que atenda na plenitude os requisitos formais de toda norma tributária. Deve assumir, ainda, a forma de lei, sem possibilidade do uso de outras espécies normativas, ainda que perpassem pelo crivo do legislativo, como os decretos legislativos. Importante salientar, por outro lado, que as medidas provisórias são admitidas como veículo de benefício fiscal, dada sua força de lei, conforme prescreve o artigo 62 da CF.

O princípio cá reclamado não é apenas de lei formal e substancial, mas igualmente de lei específica. Nessa toada, o benefício fiscal não pode sobrevir escamoteado em norma que trata de variados assuntos sem relação com a imposição tributária, nem nascer ofuscada diante de uma miríade de matérias outras tratadas pela norma de criação. Uma vez que haverá impacto fiscal, o trato do benefício deve receber holofote máximo e palco alto para que seja avistado e reparado por todos. O que se exige, portanto, é que a lei que concede benefícios fiscais tenha relação temática com o incentivo, seja por tratar diretamente do tributo cujo ônus fiscal está sendo reduzido, seja por tratar da atividade econômica ou dos sujeitos beneficiários que serão laureados com o desencargo fiscal.

Correia Neto aborda com clareza a questão:

A exigência de exclusividade temática favorece a boa técnica legislativa e a sistematicidade na tributação. Consiste, de um lado, em instrumento de proteção do patrimônio e das contas públicas, passíveis de serem afetados pelas exonerações a que se refere artigo 150, § 6º. De outro, é “proteção do contribuinte contra a discricionariedade na concessão de uma exceção”,<sup>450</sup> a fim de evitar privilégios, injustiças fiscais e arbitrariedades. Comentando a regra do § 6º, Tércio Sampaio Ferraz Jr. afirma que a exigência de lei específica impõe ao legislador o dever de concentração temática, em leis que cuidem de incentivos fiscais. Segundo o autor: O que efetivamente não pode acontecer é que a matéria [...] seja tratada em um contexto no qual ela não adquire nenhum significado, como o de uma lei que buscasse a disciplina do comércio exterior e, ao final, contivesse normas sobre a remissão de uma contribuição social. Isso seria um uso inadequado da técnica legislativa preconizada, que, ademais, prestaria um desserviço à proteção contra a discricionariedade por dar margem, eventualmente, ao encobrimento de um privilégio em nome de um suposto tratamento desigual de situações desiguais. Em síntese, a exclusividade deve ser tomada como um instrumento a serviço da sistematicidade orgânica da disciplina normativa. (CORREIA NETO, 2016, l. 4591)

A exigência de lei específica dá vazão ao princípio da transparência, conquanto proíbe que o benefício fiscal emerja no bojo de discussões outras, sem correspondência com o regime favorecido, o que dificultaria o acompanhamento da própria sociedade nos debates

parlamentares. A sociedade tem direito que qualquer renúncia de receita, para além de passar pelo crivo do legislativo, passe de maneira cristalina, com debruçamento efetivo das vantagens e das desvantagens do incentivo fiscal; com esclarecimento de quem são seus potenciais beneficiários; cientes da estimativa da renúncia de receita que dele decorrerá; atento às repercussões econômicas positivas ou negativas que do incentivo se espera.

Tudo deve vir à lume, sem o uso de subterfúgios que mitiguem ou impeçam a devida discussão social acerca de sua conveniência e oportunidade, até mesmo para que a sociedade organizada possa no debate intervir por intermédio das comissões parlamentares e das audiências públicas. Em verdade, a demanda por lei específica desvela preocupação da CF com a responsabilidade fiscal, pois impõe que a perda de uma receita pública só poderá ser aprovada com substancial aquiescência da sociedade e do parlamento.

Vê-se que, na seara das renúncias fiscais, a chave de proteção da Constituição vira em outra direção. Se, via de regra, o sistema constitucional protege o cidadão-contribuinte de exações exageradas ou inoportunas, quando está a se tratar de benefícios fiscais, a preocupação é de zelar pela hígidez e pela saúde financeira do Estado. Além disso, põe-se em destaque o resguardo ao princípio da isonomia, haja vista que, ao criar classe favorecida de contribuintes, é provável que o encargo fiscal dos outros recrudescerá. É dizer que, no regime jurídico dos benefícios fiscais, a principiologia que o informa faz por prevalecer o pressuposto de defesa da sociedade, do orçamento e da responsabilidade fiscal, porquanto a amputação de fontes de receitas tem o potencial de desequilibrar a atividade financeira do estado, e pôr em risco o financiamento das políticas públicas voltadas para a concretização dos direitos fundamentais.

Logo, para que haja validade constitucional na concessão de benefícios fiscais, eles não de ser veiculados através de lei devidamente aprovada pelo parlamento, contendo os elementos básicos da imposição tributária, vedada a adoção de autorizações excessivamente gerais e amplas à administração fazendária. Outrossim, deve haver pertinência temática do benefício fiscal com a matéria tratada na lei desoneradora, proibida que a renúncia de receita surja atabafada no recôndito perdido de uma alínea despretensiosa sobre a qual não ocorreu efetivo e translúcido debate parlamentar e social.

### 5.3.2 Federalismo e a necessária anuência interfederativa para evitar a guerra fiscal

Outra importante regra da Constituição Financeira que limita o exercício da competência de instituir benefícios fiscais de ICMS é aquela que consta no artigo 155, §2º,

XII, g, que atribui à lei complementar a missão de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Tal regra tem como mote evitar a guerra fiscal de ICMS entre as unidades federativas, que, como já assinalado em outro momento deste trabalho, viceja no âmbito do federalismo brasileiro. Sabe-se que a organização de um Estado como federal pressupõe restrições ao poder central através da concessão de competências e de prerrogativas próprias aos governos locais, bem como o estabelecimento do arranjo de financiamento de suas instituições (ARRETCHE, 2005, p. 70-72)<sup>59</sup>.

É dizer, em uma federação é imperioso que se cristalice efetiva descentralização política que assegure pluralidade de centros de poder não subalternos entre si (TUPIASSU; GUIMARÃES, 2020, p. 338) outorgado a cada um deles determinada fração de autonomia financeira (HORVATH, 2019, p. 580). Pegado (2021, p. 76) assinala ainda que o federalismo, juntamente com a democracia e o republicanismo, figura como sobreprincípio do pacto estatal, o que significa dizer que se extraem deles a sustentação, a funcionalidade e a substância de todas as engrenagens estatais. Para o autor, esses elementos dotam a Constituição de sentido prático e contribuem para “explicar a divisão vertical e a separação horizontal das expressões de poder. Oferecem instrumentalidade ao exercício da cidadania. Significam-na. Apontam as razões e os fins do plexo de deveres e direitos fundamentais de cada um e de todos.”

Edilberto Lima (2021, p.20), por sua vez, anota que:

O federalismo, nesse sentido, é essencialmente divisão de poderes – um governo federal que não exerce hierarquia sobre os governos estaduais e municipais. As competências são repartidas, compartilhadas para que possam atuar em harmonia e sem subordinação. Por tal razão, o diálogo, o entendimento, a coordenação horizontal devem ser a tônica. Daí a sempre importante lição de Proudhon (Do princípio federativo, de 1874) sobre a etimologia da palavra federal, que vem de *foedus*, *foederis*, que significam pacto, contrato, acordo. Essa repartição foi desenhada como um dos antídotos para preservar a democracia, para assegurar que a maioria que conquistou temporariamente o poder federal não avance sobre todos os campos do país, preservando a autonomia dos entes federados que fizeram escolhas diferentes, mas também para, assegurando as respectivas autonomias dentro da moldura constitucional, não permitir que maiorias locais sufoquem minorias e que ditaduras se instalem nos governos regionais. Daí a autorização – com uma série de requisitos e a participação de diversas instituições – de intervenção federal nos estados e intervenção estadual nos municípios.

---

<sup>59</sup> Heleno Torres (2014, p. 252) anota que “O federalismo, pela força normativa da Constituição, na forma preconizada por Konrad Hesse, deve ser meio para preservar as autonomias dos estados e municípios, mas sempre integrados em harmonia com a unidade estatal, segundo os fins constitucionais do Estado Democrático, na permanente concordância prática entre fins e meios, especialmente os financeiros.”

Para que se garanta efetiva descentralização política aos entes federativos torna-se imperioso constituir arranjo de receitas públicas a serem atribuídas de acordo com as competências e os deveres de gasto de cada esfera federativa. No Brasil, o aspecto fiscal do federalismo assumiu características próprias, condizentes com modelo idealmente cooperativo, onde os entes menores participam das receitas arrecadadas pelos entes maiores, a par de, concomitantemente, cada um deles, a União; os estados; os municípios e o Distrito Federal, detenham capacidades tributárias próprias.

Aos estados se reservou competência tributária acerca dos impostos sobre a transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, o ITCMD; sobre a propriedade de veículos automotores, o IPVA; e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, o ICMS.

Além disso, os estados podem instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, bem como estabelecer, por meio de lei, contribuições para o custeio de regime próprio de previdência social dos servidores estaduais. O Distrito Federal (DF), por sua vez, acumulou as competências tributárias estaduais e municipais.

Rezende (2016, p. 14) chama atenção que o bolo fiscal dos estados sofreu redução de um terço do seu tamanho nos últimos cinquenta anos, e que mantida essa trajetória, não tardará que os municípios os ultrapassem na posição arrecadatória da fiscalidade nacional. Os problemas do federalismo fiscal brasileiro residiriam, portanto, e, sobretudo, no equacionamento das fiscalidades estaduais, já que prevalece, em plena democracia, movimento centralizador das receitas. Até mesmo quando a União abre espaço de descentralização fiscal, acaba por controlar seu uso através da imposição da forma em que os valores distribuídos serão empregados<sup>60</sup>.

A despeito das outras fontes tributárias que possuam, o ICMS, como já visto, é o epicentro arrecadatório fundamental dos estados e do DF. Sem embargo do aumento de sua

---

<sup>60</sup> Nessa linha, surge a importância de pôr o foco do debate sobre o novo modelo de federação na autonomia dos entes federados para dispor novo modelo de federação na autonomia dos entes federados para dispor dos recursos que integram seus orçamentos. Como se viu, o foco exclusivo na repartição de receitas, que predominou nas mudanças do federalismo fiscal, ocorridas por ocasião da alternância de regimes políticos, ofuscou a percepção das lideranças regionais com respeito aos riscos envolvidos nessa opção. Para sustentar a unidade na diversidade, não basta ter mais nessa opção. Para sustentar a unidade na diversidade, não basta ter mais dinheiro – é fundamental dispor de liberdade para aplicá-lo. Outro ensinamento importante da história é que a unidade na diversidade precisa estar amparada na perseguição de objetivos nacionais comuns. Isso é essencial para sustentar a coesão das partes que compõem comuns (REZENDE, 2016, p. 32).

base de incidência normativa pela Constituição Federal de 1988, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 987) corroboram a denúncia de sua recente obsolescência econômica. O tributo que no começo dos anos 90 apresentou trajetória de pico de mais de 30% da base tributária nacional, rebaixou-se a 20% em 2017. Um dos principais motivos apontados pelos autores que justificam a diminuição da relevância fiscal do ICMS é a guerra fiscal, talvez o aspecto mais visível da crise federalista no Brasil.

Para evitar esse mal, é que desde a Constituição Federal de 1969, em dispositivo repetido na Constituição de 1988, é que se previu que a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de convênio interfederativo a ser regulamentado por lei complementar, o que foi repetido pela atual Constituição. Quem dá vazão regulamentadora aos dispositivos constitucionais é a Lei Complementar nº 24/1975<sup>61</sup>, que exigiu, para a validade da concessão de benefícios fiscais do ICMS, que houvesse unanimidade autorizadora das unidades federativas presentes na deliberação do Conselho Fazendário Nacional (CONFAZ).<sup>62</sup>

A estratégia de sujeitar benefícios fiscais do ICMS a um absoluto consenso deliberativo dos estados e do DF funcionaria, dessa forma, como solução de compromisso

---

<sup>61</sup> Diogo Lins Barbosa Coelho (2018, p. 25-26) aponta a exposição dos motivos da LC 24/1975, assinada pelo então Ministro da Fazenda, Delfim Netto, que mencionava as inadequações na concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados: “Com a competência dos Estados de legislar sobre este tributo, verificou-se, no entanto, que existe uma aparente contradição entre o sistema Federativo e o imposto de circulação de mercadorias. Tal afirmativa é confirmada pelo fato de que, apesar das proibições legais, foram concedidas isenções e outros favores fiscais, visando facilitar a localização de atividade produtivas nos territórios de cada Estado ou criando verdadeiras barreiras alfandegárias entre Estados. Tal situação é incompatível não somente com o regime federativo, como também com o próprio sistema tributário criado, que pretende fazer com que as atividades exercidas por qualquer agente, em qualquer parte do Território Nacional, tenham um tratamento igual, ressalvados, evidentemente, os casos de interesse nacional, em que o próprio Governo Federal tem a iniciativa de discriminar a favor dos menos favorecidos. O número de benefícios fiscais e o valor desses benefícios concedidos unilateralmente pelos Estados, tem trazido problemas de natureza econômica, pela localização inadequada e distorcida de atividades econômicas e problemas financeiros para o próprio poder concedente, que se vê exaurido em seus recursos e em condições de cobrar o tributo das empresas a quem ele próprio concedeu os benefícios fiscais.”

<sup>62</sup> O STF tem interessante precedente em que assinala que benefícios fiscais de ICMS que não tenham vocação de promover a guerra fiscal poderiam ser concedidos sem prévia anuência do CONFAZ, como, por exemplo, no caso de conceder isenção no pagamento de energia elétrica de templos de qualquer culto. “A disciplina legal em exame apresenta peculiaridades a merecerem reflexão para concluir estar configurada, ou não, a denominada “guerra fiscal”. (...) Ao lado da imunidade, há a isenção e, quanto ao ICMS, visando a editar verdadeira autofagia, a alínea g do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF remete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a número 24/1975. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais não de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa. A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais Estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. [ADI 3.421, voto do rel. min. Marco Aurélio, j. 5-5-2010, P, DJE de 28-5-2010.]

entre as autonomias tributárias estaduais, a unidade econômica do país e a realidade de um imposto que é de feição nacional.

Inobstante relevante e substancial insurgência doutrinária acerca da recepção da Lei Complementar nº 24/1975 pela Constituição Federal de 1988, sob o argumento de que uma constituição de viés democrático não poderia dar sustentáculo de validade à exigência autoritária de unanimidade interfederativa (SCAFF, 2016, n.p.), unanimidade esta que significaria embaraço à autonomia tributária dos estados e do DF (MACHADO, 2013, p. 191-193), o STF, por diversas vezes, decidiu pela conformidade da LC 24/1975 com a nova ordem constitucional, o que restou consagrado de vez no julgamento da ADPF 198<sup>63</sup>, a despeito das boas razões lançadas nos votos vencidos.

Sem embargo da constitucionalidade recepcionada pelo STF, à toda evidência a exigência de unanimidade para a perfectibilização de convênios de benefícios fiscais do ICMS se mostrou como cláusula excessiva de assentimento, figurando, de fato, como verdadeiro poder de veto outorgado a quaisquer dos estados e do DF (TORRES, 2015, 2-6). Na prática, sua observância inviabilizou a criação de políticas de incentivo fiscal do ICMS, e acabou por acirrar e aprofundar conflito fiscal federativo de proporção nacional, com a criação desenfreada de benefícios fiscais escamoteados através das mais diversas técnicas de supressão tributária, sobretudo pela concessão de créditos presumidos e o financiamento de valores já pagos.

A rigor, a LC 24/1975 se mostrou incapaz de resolver o problema do qual se propôs solucionar, mormente a partir da redemocratização do país<sup>64</sup> e o aumento do grau de autonomia política dos entes subnacionais. Os estímulos econômicos e até mesmo políticos na inobservância da LC 24/1975 se mostraram mais sedutores que os possíveis riscos jurídicos assumidos, à míngua de atuação rápida e efetiva dos órgãos de controle jurídico, inclusive o STF, a gerar o fenômeno da inconstitucionalidade útil (SCAFF; CAMPOS DA SILVA; PEGADO, 2020, p. 157).

A partir de 2011 esse quadro muda. O STF indica que iniciaria atuação mais incisiva em face dos benefícios fiscais de ICMS outorgados sem prévio convênio no CONFAZ, com o

---

<sup>63</sup> ADPF 198, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020

<sup>64</sup> Prado (1999, p. 1) relata que entre os anos 60 e início dos anos 70 a Guerra Fiscal do ICMS se intensificou, mas perdeu evidência ao final dos anos 70 e durante a década de 80, voltando a ter relevância nos anos 90. “A utilização de isenções e subsídios de vários tipos, mas principalmente de caráter tributário, é prática comum e quase permanente dos governos estaduais brasileiros desde pelo menos os anos 60. Depois de um período de acirramento entre final dos anos 60 e início dos anos 70, quando se tornou notícia pela primeira vez a chamada “guerra fiscal”, o fenômeno perdeu evidência até o final dos anos 80. No começo dos anos 90, ele retorna de forma inicialmente tímida para depois explodir, a partir de 1993/94, numa grande polêmica nacional.”

juízo em série pela inconstitucionalidade de diversas leis estaduais, possibilitando, inclusive, que se abrisse margem a julgamentos monocráticos fundados no entendimento consolidado do plenário (MENDES; BRANCO, 2013, p. 1350-1353).

A pressão do STF por uma solução definitiva para a guerra fiscal ganha força, ainda, com a Proposta de Súmula Vinculante 69<sup>65</sup>, cuja edição, além de não deixar mais qualquer sombra de dúvidas acerca da inconstitucionalidade de benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ, facilitaria as vias processuais para sua impugnação, com aumento do risco de consequências jurídicas desfavoráveis às autoridades fazendárias lenientes no comportamento inconstitucional.

Ademais, intensificaram-se os conflitos federativos entre os estados e o DF com a multiplicação de glosas e estornos de créditos interestaduais pelos entes de destino decorrentes do não reconhecimento de benefícios fiscais concedidos pelas unidades federativas de origem<sup>66</sup>. A necessidade de trégua da guerra fiscal se mostrou candente.

O primeiro passo dado nesse sentido se deu na aprovação do Convênio CONFAZ 70/2014. Embora não tenha gerado qualquer efeito jurídico direto, este convênio, formulado sem a unanimidade exigida pela LC 24/1975, mas com relevante apoio de vinte estados e do DF, constituiu-se em marco político de que uma solução consensual era possível. Nele se previa para além da prorrogação e reinstituição dos benefícios fiscais originalmente inválidos, uma exortação a uma série de medidas jurídicas e econômicas que evitassem nova guerra fiscal, notadamente, a redução gradual da alíquota interestadual, de modo a aproximar o perfil do ICMS a de um imposto sobre o consumo, a repartição entre estado de origem e estado de destino do ICMS sobre operações destinadas a consumidor final não contribuinte do tributo, e a criação de fundos financeiros pela União de maneira a compensar eventuais quedas de arrecadação sofridas pelas unidades federativas.

É nesse contexto que surge o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 130, de 2014, que revisado pelo Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados 54/2015, veio a culminar na LC 160/2017, e que também atende aos desígnios regulamentadores do artigo 155, §2º, XII, “g”, vindo à lume para tratar justamente dos benefícios criados sem a observância da LC 24/1975.

---

<sup>65</sup> PSV 69: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”.

<sup>66</sup> O que foi julgado como constitucional no RE 628.075/RS. Fixou-se, inclusive, a seguinte tese em repercussão geral: ““O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”.”

Em sua originária redação, o PLS 130/2014 apresenta proposta normativa muito mais direta<sup>67</sup> no sentido de veicular cláusula geral de convalidação dos atos normativos de benefícios e incentivos fiscais criados até 1º de maio de 2014. Previa-se, ainda, a remissão e a anistia de créditos tributários cuja legislação criadora do benefício não tivesse se submetido à autorização do CONFAZ.

Em 07 de abril de 2015, o Senado Federal aprova a Emenda nº 16 do PLS 130/2014 (Substitutivo), e o texto vai para a revisão da Câmara. Nesse momento, o projeto de lei aprovado no Senado Federal já muito se assemelha com a estrutura e a lógica traçada no Convênio CONFAZ 7/2014, e com o que viria a ser a LC 160/2017, sem menção à convalidação e sim à reinstituição de benefícios fiscais. Na Câmara dos Deputados, a estrutura fundamental é mantida, entretanto é introduzida benfazeja previsão de redução gradual dos benefícios fiscais.

Acrescentam-se, também, as sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo as respeitantes à proibição de transferências voluntárias e de concessões de garantia de crédito pela União, no caso de descumprimento do dever de observância aos convênios do CONFAZ. Estrutura-se para esse fim sistemática administrativa de aplicação das penalidades pelo Ministério da Fazenda e fiscalização pelo Tribunal de Contas da União. Além disso, a Câmara dos Deputados suprime a regra da “cola” dos benefícios fiscais, que consiste na possibilidade de um estado ou do DF incorporar para si benefício criado por outra unidade federativa da mesma região. Por fim, a Câmara traz alterações que repercutem no cálculo de tributos federais sobre a renda e o lucro líquido, ao considerar os benefícios fiscais de ICMS como espécie de subvenção estatal para investimento.

Retornado o projeto para o Senado, tendo em vista as alterações levadas a cabo pela Câmara dos Deputados, é reinserida a regra da “cola”, e é extirpada a previsão de redução gradual dos incentivos fiscais. No mais, são mantidas as novas sanções pensadas na Câmara dos Deputados, bem como as implicações na tributação federal advindas do reconhecimento dos benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimentos. Esse último ponto

---

<sup>67</sup> Era este o inteiro teor da proposição originária: “Artigo 1º Ficam convalidados os atos normativos de concessão de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), editados até 1º de maio de 2014, sem observância do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Artigo 2º Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações alcançadas por benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS, concedidos por legislação estadual ou distrital editada até a data de publicação desta Lei Complementar sem observância do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Artigo 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

chegou a ser vetado pelo presidente da República, mas o veto foi derrubado no Congresso Nacional.

Após sua promulgação, a LC 160/2017 já recebeu duas alterações. Primeiramente pela LC 170/2019, que assinalou prazo de reinstituição dos benefícios fiscais até 15 anos quando o beneficiário for templo de qualquer culto e entidades beneficentes de assistência social. Depois, a LC 186/2021, homogeneizou o prazo de 15 anos de reinstituição para praticamente todas as atividades econômicas. Acrescentou, ainda, imposição de redução dos incentivos fiscais a partir do décimo segundo ano da vigência do convênio CONFAZ.

Ao longo de toda tramitação legislativa, o parlamento nacional frisou, nas diversas exposições de motivos que acompanharam o texto original e os substitutivos, que a novel legislação pretendia equacionar os diversos problemas da Guerra Fiscal, pondo um ponto final nela. A doutrina é cética acerca da capacidade da LC 160/2017 por cobro à Guerra Fiscal.

Scaff e Cunha (2017, n.p.), por exemplo, defendem que a Guerra Fiscal só cessará quando for alterado o sistema de ICMS para passar a ser cobrado predominantemente no destino, e não na origem, ou quiçá, pela federalização do tributo. Piscitelli e Villas Bôas (2017, n.p.) acrescentam que as sanções trazidas pela LC 160/2017 não são suficientes, uma vez que várias unidades federativas já estariam sujeitas a elas por motivos outros constantes na LRF.

Ademais, as transferências voluntárias e a concessão de garantia de crédito pela União – as novas sanções previstas - já vêm reduzindo consideravelmente nos últimos anos, pelo que as penalidades não parecem bastantes para contrapor as eventuais vantagens oriundas do descumprimento dos deveres de autorização do CONFAZ. Martinelli e Carvalho (2019, p. 929) extraem que o benefício da LC 160/2017 será institucionalizar a guerra fiscal, o que, segundo eles, daria azo a uma reforma tributária mais ampla, com reformulação plena do ICMS.

Saber se a LC 160/2017 será um marco para o fim da Guerra Fiscal talvez seja exercício premonitório difícil de antecipar<sup>68</sup>, mas, ao que parece, a lei não ataca as raízes do problema, pertinente, como visto, às características próprias do ICMS como imposto sobre a produção, bem como à falta de atuação da União em prol do desenvolvimento regional. A referida lei acaba, ao que parece, por mitigar os sintomas da doença, sem compromisso com a

---

<sup>68</sup> Recente notícia, de fevereiro de 2023, talvez reforce o ceticismo acerca da possibilidade de fim da guerra fiscal. Nela, veiculada pelo jornal Folha de São Paulo, se explicita que o governador de São Paulo promove a redução do ICMS para vários setores empresariais, ao custo de quase um bilhão de reais, e, na ocasião, é confessado literalmente que a medida fiscal visa atender a um comportamento do Estado de São Paulo mais agressivo no bojo da guerra fiscal. (CUCOLO, 2023, n.p.)

cura. Tem-se que a LC 160/2017 no máximo contribui para uma trégua federativa, uma espécie de interregno de bandeira branca para que as estruturas jurídico-políticas do país ganhem tempo para debater soluções reais para o problema da guerra fiscal, o que demandará papel ativo da União como coordenadora dos interesses federais e uma reforma tributária substancial com alteração do perfil do ICMS.

De todo modo, hoje o atendimento do requisito da Constituição Financeira, respeitante à consensualidade entre estados e o DF na criação de benefícios fiscais de ICMS, é regulamentado por duas leis complementares. A LC 24/1975 que continua como referência normativa padrão, a exigir anuência unânime entre todos os entes federativos estaduais e distrital, bem como a LC 160/2016, que trata em específico da convalidação dos benefícios fiscais criados até 8 de agosto de 2017 em inobservância à LC 24/1975, exatamente o caso de todos RTDs.

### 5.3.3 A legalidade específica no contexto da necessidade de anuência interfederativa em benefícios fiscais do ICMS

O multicitado artigo 150, §6º, da Constituição Federal, ao instituir o princípio da legalidade específica dos benefícios fiscais, faz menção, em sua parte final, ao que dispõe o artigo 155, §2º, XII, g, igualmente da Constituição Federal, que atribui à lei complementar a missão de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Aqui, como se viu, a Constituição Financeira teve a intenção de evitar a Guerra Fiscal do ICMS, dispositivo constitucional que continuou regulamentado historicamente pela LC 24/1975, mas que teve novos capítulos a partir da LC 160/2017, conforme se anotou acima. Agora, o momento é de decifrar a aplicabilidade do princípio da legalidade específica no âmbito dos benefícios fiscais do ICMS. Para tanto, necessário o exercício de compatibilização do artigo 150, §6º que deve se dar “sem prejuízo” da aplicação do artigo 155, §2º, XII, g.

Nesse sentido, a locução “sem prejuízo” poderia significar a aplicação cumulativa de ambos, de modo que no caso de benefícios fiscais que envolvam o ICMS, para além de lei específica, se demandaria, também, e de forma prévia, deliberação positiva dos estados e do DF na forma de convênio regulado pela Lei Complementar nº 24/1975. Outra possibilidade interpretativa vai no sentido contrário, de maneira que quando fosse o caso de benefícios fiscais do ICMS, a aplicação do artigo 155, §2º, XII, g implicaria na exclusão ou, pelo menos, na mitigação, do princípio da legalidade específica, e, dessa forma, para dar vida ao benefício

fiscal bastaria a deliberação positiva dos estados e do DF, corporificados nos convênios a que fazem menção tanto a LC 24/1975 quanto a LC 160/2017.

O STF em sua jurisprudência ainda sob os auspícios da Emenda Constitucional 01, de 1969, era firme pelo caráter impositivo dos convênios firmados perante o CONFAZ, e que em razão dessa impositividade, os benefícios fiscais por eles instituídos seriam internalizados por cada estado pela via do decreto executivo, sem qualquer participação do legislativo local. Nessa toada, ainda que os convênios adotassem gramática de cunho autorizativo, em verdade, a dicção correta era pela obrigatoriedade da concessão do benefício fiscal, a teor do que prevê a LC 24/75, sobretudo seu artigo 7º.

Por essa ótica, obedecido o rito formal de aprovação unânime; seguida de publicação da resolução do CONFAZ no Diário Oficial da União (DOU), para, *incontinenti*, se dar a emissão de decretos ratificadores das unidades federativas, e, ao fim, a publicação da ratificação final no DOU, todos os estados e o DF estariam sujeitos às regras, salvo se a própria resolução do CONFAZ limitasse sua eficácia a uma ou algumas das unidades federadas (artigo 3º, LC 24/75).

Caso a unidade federada quisesse extirpar ou reduzir a abrangência do benefício fiscal já perfectibilizado, teria que provocar sua revisão prévia pelo próprio CONFAZ, a exigir, desta feita, quórum de votação de quatro quintos dos presentes. Enquanto não revogada a deliberação do CONFAZ, os estados e o DF perdiam a capacidade de recobrar a plena fiscalidade do ICMS no ponto convencionado.

Carrazza (2015, p. 430), embora aderente à tese da impositividade dos convênios CONFAZ, de modo que uma vez completo seu ciclo formativo, os estados e o DF deveriam adotá-los obrigatoriamente até futura revogação parcial ou total, anota, no entanto, que o CONFAZ não poderia ser tido como espécie de órgão legislativo interfederativo a dispensar a participação dos legislativos estaduais na incorporação dos convênios. Assim, defende que a ratificação estadual ou distrital ao convênio deve se dar não por decreto do Poder Executivo, mas sim pela via do decreto legislativo, hipótese em que o parlamento local daria aval ao acordo formulado pelo Poder Executivo.

Adverte, ainda, o ilustrado doutrinador, que não haveria nessa hipótese ofensa ao artigo 150, §6º da Constituição Federal, dado que o decreto legislativo teria nesse caso substância de lei, figurando como lei em sentido material. Aduz, Carrazza (2015, p. 423-427), que o uso de lei em sentido estrito seria descabido, tendo em vista que a função do Poder Legislativo nessa hipótese seria meramente homologatória da adesão firmada pelo Poder

Executivo, sem possibilidade de qualquer alteração, em rito que muito se assemelharia à da incorporação de tratados internacionais firmados pelo presidente da república a cargo do Congresso Nacional .

Também Heleno Torres (2013, p. 1722) advoga pela tese de impositividade dos convênios CONFAZ, mas, em dissenso à doutrina de Carrazza, compreende que a menção do artigo 150 §6º ao artigo 155, §2º, XII, “g” constitui em cláusula de exceção ao princípio da legalidade. Os benefícios fiscais do ICMS, nessa linha de entendimento, seriam carreados sem participação dos legislativos e sem qualquer edição de lei estadual ou outro ato normativo de competência das assembleias legislativas e a Distrital, e seriam incorporados via decreto executivo, nos exatos termos da LC 24/1975. Nessa linha de argumento, a competência tributária dos estados e do DF se manifestaria pela sua adesão ou não ao convênio segundo juízo exclusivo do Poder Executivo. No momento em que há a adesão, e o acordo resta perfectibilizado, a unidade federativa se vincularia ao convênio, restando em estado de suspensão do exercício daquela competência tributária conveniada. O convênio CONFAZ, assim, obriga a todos seus aderentes de forma integral em nome da unidade econômica do federalismo.

Ousa-se discordar, em graus diferentes, dos renomados doutrinadores. De início, se adianta que não há qualquer incompatibilidade entre o princípio da legalidade específica e o artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal. Em verdade, o artigo 150 §6º, ao determinar que sua aplicação ocorrerá sem prejuízo da deliberação interfederativa do CONFAZ, está reafirmando a cogência do princípio para as circunstâncias de concessão de benefício fiscal do ICMS, cuja peculiaridade não é subsumir-se em exceção a ele, mas sim de exigir que, para além de sua observância, tenha-se atenção, igualmente, aos requisitos de consenso federativo sobre o qual o ICMS se sujeita.

De outra banda, e com as devidas vênias, não se vê aqui qualquer resguardo constitucional a uma espécie de uniformidade tributário-econômica do federalismo a ser defendida pelo artigo 155, §2º, XII, g, porquanto seja natural que as peculiaridades locais concretizem realidades econômicas e fiscais bastante distintas. A necessidade de convenção interfederativa dos incentivos fiscais do ICMS tem como desígnio – não uma ideia de uniformidade e de submissão de todos a tratamento fiscal equivalente – mas sim evitar que a gestão unilateral da competência tributária do tributo, *in casu*, da competência de “distribuir”, venha a conflagrar todas as unidades federativas em espécie de corrida à

isenção que teria como prêmio granjear a atração do capital produtivo para o próprio território.

Tal corrida seria de todo perniciososa, tendo em vista que o ICMS é a principal fonte de receita dos estados e do DF, tratando-se do tributo de maior potencial arrecadatório do país, cuja renúncia de um para fazer frente à renúncia alheia poderia levar todos à bancarrota fiscal. A intenção constitucional, destarte, não é praticar uniformidade tributária do ICMS, mas evitar a concessão exagerada de renúncias fiscais, de modo que a legítima competição pela atração de investimentos privados só se dê pela via fiscal em última instância, e quando houver acordo federativo para tanto. Evitar-se-ia, à vista disso, que as unidades federadas em conjunto perdessem fonte de receita global, inclusive com repercussão não só em todos os orçamentos estaduais, mas também nos municipais, dado que 25% da receita do ICMS é partilhada à municipalidade.

Tem-se, assim, que a natureza dos convênios do CONFAZ é autorizativa. A propósito dessa inteligência, o advento do convênio do CONFAZ não obrigaria os estados e o DF à adoção de medidas de incentivo fiscal nos moldes do que for conveniado, remanescendo às unidades federadas liberdade para fazê-lo ou não. Crê-se, inclusive, que os estados e o DF poderiam adotar modelo que importe em renúncia fiscal a menor do que foi assentido convencionalmente. O que se vedaria, é claro, são renúncias fiscais maiores do que as acordadas. Nessa perspectiva, a par da anuência do estado ou do DF acerca de determinado convênio CONFAZ, a mera aprovação dele não surte quaisquer efeitos imediatos, demandando que sua internalização e vigência se dê pela via ordinária da produção legislativa local que poderá assumir a integralidade da licença desoneradora autorizada pelo CONFAZ, ou optar por arranjo que impacte menos suas finanças.

Por essa linha de raciocínio, a única coisa que resta obrigada aos estados e ao DF em relação aos convênios formalizados no CONFAZ é de respeitar os incentivos fiscais que as outras unidades federativas vierem a instituir com base no convênio, assumindo como válidas, por exemplo, eventual concessão de crédito presumido outorgada em outros estados, evitando-se sua glosa no estado de destino.

Tem-se, portanto, que, em respeito à autonomia político-administrativa das unidades federadas, há mera faculdade na implementação do benefício fiscal em seu próprio território (PYRRHO, 2008, p. 40). É de todo pertinente, dessa forma, a redação que os convênios do CONFAZ costumam adotar, com o manejo do termo “autorizar”. Tal questão restou ainda mais clareada a partir do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei

Complementar nº 101/2000, que faz uma série de novas exigências para a eficácia e a validade de qualquer renúncia de receita, o que reforça o caráter autorizativo dos convênios CONFAZ, incapazes que são, *per si*, de dar vida jurídica aos benefícios fiscais do ICMS, que ficam sujeitos tanto à aprovação legal local, quanto na tomada das medidas requeridas pela LRF (GOMES DE MATOS, 2002, p. 13).

Segundo esse entendimento, e a título de ilustração, caso um convênio CONFAZ autorize os estados a reduzir a base de cálculo em 100% do ICMS em determinada hipótese de incidência do tributo, nada impediria que algum estado entendesse por bem em reduzi-la apenas em 50%, ou, até mesmo, na manutenção total do ônus tributário, a despeito de ter sido anuente do convênio. O que fica vedado aos legislativos, a toda evidência, é ampliar o escopo de renúncia fiscal que foi autorizado pelo CONFAZ.

É por isso que divergimos de Carrazza. A despeito de se concordar a respeito da necessidade de anuência legislativa acerca do convênio CONFAZ, para Carrazza essa anuência se assemelharia à atuação do Congresso Nacional na internalização de tratados internacionais, de modo que não poderia haver qualquer modificação do grau de adesão dos estados e do DF, e o parlamento só o referendaria ou não. Isso porque, rememore-se, para Carrazza (como para Torres), os convênios são impositivos. Logo, de acordo com Carrazza, a via legislativa de anuência seria o decreto legislativo, espécie normativa materialmente equivalente à lei, pois capaz de inovar na ordem jurídica, mas que, no caso, deveria se restringir a homologar ou não o acordo firmado pelo executivo no âmbito do CONFAZ.

Pensa-se, ao contrário, que há exigência plena de lei não apenas em sentido material, mas igualmente em sentido formal. O postulado de lei tem várias consequências procedimentais daí advindas, como a mais ampla discutibilidade da proposta, a passagem obrigatória por determinadas comissões, sobretudo as de constituição e justiça (que fará avaliação de constitucionalidade) e a de fiscalização financeira e orçamentária (que fará avaliação de adequação e responsabilidade fiscal), e a sujeição ao veto executivo. De qualquer forma, será o crivo parlamentar que dará eficácia e força normativa aos convênios do CONFAZ (BEVILACQUA, 2013, p. 71).

O tema vem sendo alvo de acesa discussão no Supremo Tribunal Federal desde a promulgação da Constituição de 1988. Contudo, a ADI 5.929/DF, de 14 de fevereiro de 2020, de relatoria do Ministro Edson Fachin, o STF, à unanimidade assinalou que os “convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato

normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.”

Anotou-se, ainda, que é necessária a submissão do convênio ao parlamento local não só para obediência do princípio da legalidade tributária específica, mas inclusive, para dar azo à transparência fiscal. No aludido julgado, o STF ainda assentou que a ratificação do executivo é necessária, mas não suficiente para dar eficácia ao convênio, sendo imprescindível a deliberação parlamentar.

O acórdão, contudo, não deitou conclusão acerca de qual veículo normativo seria apto para dar como válida a deliberação parlamentar, se o decreto legislativo ou a lei, aparentando admitir quaisquer deles, já que, a par de citar precedentes do STF que demandavam lei em sentido formal para dispor da matéria<sup>69</sup> e de fazer várias menções ao princípio da legalidade tributária, também trouxe à colação a doutrina de Carrazza e de outros ilustres doutrinadores que reverberam a via do decreto legislativo. Por sinal, no caso *in concreto*, o julgamento foi pela constitucionalidade de lei distrital que previa a incorporação justamente por intermédio de decretos legislativos.

É digna de nota, outrossim, a ADI 6.479/PA<sup>70</sup>, que data de 21 de junho de 2021, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, e que julgou à unanimidade inconstitucional artigos do Regulamento do ICMS do Estado do Pará, corporificados no Decreto n. 4.676/2001. O mote principal do reconhecimento da ofensa constitucional da legislação em comento é que não teria sido observado o artigo 150, §6º da CF, à míngua de lei específica concessiva do benefício fiscal e considerado o caráter meramente autorizativo dos convênios CONFAZ, em linha do que decidido na ADI 5.929/DF.

Isto posto, é indene de dúvidas que, para o STF, o decreto executivo sozinho não é capaz de conferir eficácia e validade constitucional aos benefícios fiscais de ICMS aprovados no CONFAZ, sendo necessária, ainda, aprovação parlamentar, que, segundo se sustenta nesse trabalho, dá-se pela edição de lei formal e específica, tema que, se reconhece, está em disputa jurisprudencial e doutrinária.

É dizer, as exigências do artigo 155, §2º, XII, g, se somam às do artigo 150, §6º, em interpretação circular na qual cada um desses dispositivos constitucionais reforça e é reforçado no e pelo outro. No âmbito do ICMS, não há qualquer mitigação, muito menos

---

69 RE 630705 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 08-02-2013 PUBLIC 13-02-2013

70 ADI 6479, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 29-06-2021 PUBLIC 30-06-2021

afastamento, do alcance normativo e principiológico do artigo 150, §6º da Constituição Federal. O que se dá é o recrudescimento do controle sobre o procedimento de renúncia fiscal, com acréscimo da necessidade de consenso interfederativo a ser corporificado no âmbito do CONFAZ, segundo o procedimento que lei complementar, hoje as LC 24/1975 e LC 160/2017, outorgam à matéria.

Vem ao socorro dessa interpretação a tese respaldada pela jurisprudência já dominante, e agora consolidada do STF, de que os convênios do CONFAZ detêm natureza meramente autorizativa, não obrigando a unidade federal que anuiu a ele que o implemente de concreto. Dessa feita, o estado ou o DF que vier a aquiescer com a feitura de determinado convênio CONFAZ, deverá, caso tenha interesse de fato em implantar o incentivo fiscal conveniado, submeter ao Poder Legislativo conteúdo normativo que respeite os termos conveniados.

Nada impede que a unidade federada simplesmente não deseje instituir o incentivo fiscal aprovado no CONFAZ mesmo que possa fazê-lo, ou que, desejante de seguir a trilha da renúncia fiscal, o faça em menor grau, como ocorreria na hipótese aventada do CONFAZ autorizar redução de base de cálculo em 100% do ICMS em determinada circunstância, mas a localidade editar lei que a reduz apenas em 50%. Tais ponderações terão lugar na ocasião da tramitação legislativa local.

Tem-se que o caráter autorizativo do CONFAZ reforça e é mera consequência natural da autonomia tributária dos entes federativos, que por serem diversos e com capacidades econômicas bem distintas, não poderiam ser postos numa métrica tributária equivalente e obrigatória, salvo se houvesse expressa determinação constitucional nesse sentido. O que a CF exige é a concordância interfederativa acerca dos benefícios fiscais do ICMS, não a equivalência tributária a fórceps dos estados e do DF.

Além do mais, e a bem da verdade, a formalização dos convênios no CONFAZ já é dificultada sobremaneira pela regra da unanimidade de concordância. Estabelecer a obrigação de estabelecimento simétrico da renúncia fiscal para todos os estados e o DF promoveria estímulo pela negativa, pura e simples, de aquiescência mesmo quando a unidade federativa não visse óbice na implementação do incentivo pelos seus pares, a par de não deter interesse nele.

É compreensível que, sob a égide de um período político opressivo e de uma constituição autoritária, como a que grassava no país por ocasião da edição da LC 25/1975, o convênio CONFAZ fosse alçado à qualidade de imperativo mandamental com força bastante

para, por si, inovar na ordem jurídica tributária de todos os estados e do DF. Isso se dava em cenário que a oitiva e a aprovação dos parlamentos locais eram vistas como inoportunas ou irrelevantes, assujeitados que restavam sob o poder de um executivo federal hipertrofiado que se bastava em si mesmo sobre as questões fiscais e orçamentárias. A viragem democrática que se experimentou a partir da Constituição Federal de 1988, não permitiria a manutenção desse entendimento, e a jurisprudência do STF, que culminou na ADI 5.929/DF, foi construída, felizmente, de maneira sólida e indiscutível nesse sentido.

Estabelecido que os legislativos locais devem dispor definitivamente sobre renúncias fiscais permitidas pelo CONFAZ, admite-se que está em disputa jurisprudencial saber qual o instrumento legislativo apropriado para o exercício dessa função parlamentar. Boa parte da doutrina é pela suficiência de decreto legislativo, sob o argumento de que essa espécie normativa tem a mesma materialidade de lei, o que não afrontaria o artigo 150, §6º. Para os adeptos dessa linha, no que diz respeito a benefício fiscal do ICMS, o Poder Legislativo teria função somente de homologação ou rejeição do que restou conveniado, sem possibilidade de se imiscuir em outros aspectos.

Se vai em outra direção.

Defende-se que, a propósito do caráter autorizativo dos convênios CONFAZ, e forte na premissa da transparência especial que se deve impregnar no rito legislativo dos incentivos fiscais, a via de produção legislativa adequada é, realmente, a lei em sentido formal, com respeito a todo o seu rito padrão, de usual muito mais aberto aos debates parlamentares, sujeita à participação direta da sociedade nas comissões temáticas, e aos rigorosos controles das comissões de constituição e justiça e de fiscalização orçamentária, e sujeitável ao veto do executivo.

A matéria prima do parlamento é a lei, é por ela, via de regra, que se regula a sociedade e a tributação, e é ela que deve dar a palavra final na “distribuição”. Outras espécies normativas só são passíveis de inovar na ordem jurídica quando houver disposição expressa nesse sentido. Como vimos, a dicção do artigo 150, §6º é pela necessidade de lei. Portanto, para que sejam aptos a gerar efeitos desonerativos, os convênios CONFAZ demandam internalização por intermédio de lei formal e específica aprovada pelo Poder Legislativo local, segundo o rito padrão das leis tributárias.

#### 5.3.4 A vedação à discriminação fiscal pela procedência

A Constituição Federal, no seu artigo 152, fez prever clara restrição aos entes subnacionais acerca do exercício da tributação que estivesse sob sua competência: ela não poderá estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino. Trata-se de texto veiculador do chamado princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária (MARTINS, 2012, p. 7-10) e que está em linha com a manifestação de unidade federativa do país.

A rejeição de distinção aqui não seria apenas de encargo fiscal direto, abrangendo inclusive a criação de barreiras administrativas alfandegárias, como, por exemplo, a imposição de obrigações acessórias desnecessárias ou custosas com o propósito de dificultar a circulação de produtos oriundos ou destinados a outros entes subnacionais.

A norma tem nítida intenção protetiva do caráter nacional do mercado interno brasileiro, de modo que impõe igualdade de tratamento entre os diversos entes subnacionais, visando evitar, à sua maneira, a guerra fiscal entre estados, municípios e o Distrito Federal. Se soma, portanto, ao artigo 155, §2º, XII, “g” e ao artigo 156, §3º, III, como instrumentos constitucionais básicos de prevenção à beligerância fiscal entre os componentes da federação, o que, à toda evidência, busca fortalecer o federalismo cooperativo no país.

Caliendo (2013, p. 1680) anota que a mencionada previsão busca também prestigiar a ideia de neutralidade fiscal, que possui ótica não só relativa ao mercado internacional, mas igualmente o mercado interno do país, e tem o desiderato de garantir que os produtos similares sejam postos em equivalentes condições fiscais por todo o território brasileiro, sem privilégios locais em face de outras localidades, vedado o tratamento discriminatório dos entes subnacionais entre si, o que, reforça, ademais, a ideia de igualdade tributária.

O dispositivo constitucional em comento tem interlocução com aquele do artigo 151, I, que veda, especificamente à União, a instituição de regime tributário distinto entre os entes subnacionais, mas, de maneira diversa do artigo 152, a necessidade de tratamento tributário igualitário pela União mereceu exceção constitucional expressa, para admitir a concessão de incentivos fiscais destinados ao desenvolvimento regional das localidades menos avançadas.

É dizer, a Constituição Federal exigiu de todos os entes federativos; a União; os estados, os municípios e o Distrito Federal, que não promovessem discriminação tributária, favorável ou desfavorável, entre si, mas somente admitiu exceção a essa regra em relação à União, que poderia prever benefícios fiscais equalizadores do nível de desenvolvimento nacional. Isto é, enquanto para a União foi aberta porta escancarada para a extrafiscalidade

como justificativa para a desigualação tributária entre os entes federativos, para os entes subnacionais o silêncio constitucional parece ressoar uma vedação peremptória ao manejo da extrafiscalidade com esse mesmo intuito, provavelmente antevendo que, acaso permitido aos estados e municípios argumentarem questões de desenvolvimento regional no exercício tributário, estar-se-ia facilitando possíveis usos excessivos ou maliciosos dessa possibilidade.

É como se, a nível constitucional, a Constituição, originalmente, tivesse atribuído apenas à União a possibilidade de mitigar as diferenças regionais através do exercício da extrafiscalidade, o que extrapola a uma mera discricionariedade do ente federal, mas se consubstancia em verdadeira obrigação, à vista dos objetivos consagrados no artigo 3º do texto constitucional, sobretudo o de redução das desigualdades regionais, não cabendo à União se demitir deste dever e encargo.

O STF tem mantido jurisprudência firme na impossibilidade dos estados e dos municípios estatuírem favores fiscais de produtos ou serviços tendo como base apenas suas origens ou destinos. Dentre eles, podem-se citar os seguintes julgados:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSIÇÕES DO ANEXO I DO DECRETO N. 4.676/2001. ICMS. OPERAÇÕES COM TRIGO EM GRÃO E PRODUTOS DERIVADOS. INSTITUIÇÃO DE REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO, COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA MARGEM DE AGREGAÇÃO APLICADA. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA (§§ 6º E 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO). EXIGÊNCIA DE QUE TODAS AS ETAPAS DE INDUSTRIALIZAÇÃO SEJAM REALIZADAS NO PARÁ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DESTINO. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. (ADI 6479, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 29-06-2021 PUBLIC 30-06-2021)

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS AO SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE CARGAS. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (ARTIGO 155, § 2º, XII, 'g', da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO SEGUNDO A PROCEDÊNCIA OU DESTINO DE BENS E SERVIÇOS (ARTS. 150, II, E 152 DA CRFB/88). DIFERENCIAÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DO LOCAL EM QUE SE SITUA O ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE OU EM QUE PRODUZIDA A MERCADORIA. AUSÊNCIA DE QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O ELEMENTO DE DISCRÍMEN. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu,

padece de inconstitucionalidade a Lei 13.790/06 do Estado de Santa Catarina, porquanto concessiva de benefícios fiscais de ICMS ao serviço de transporte rodoviário interestadual ou intermunicipal de cargas, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigos 150, II, e 152 da CRFB/88) tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado. 4. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento (artigo 27 da Lei 9.868/99). (ADI 3984, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 20-09-2019 PUBLIC 23-09-2019).

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO DE 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o artigo 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. (ADI 3389, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168).

O Ministro Gilmar Mendes, no bojo da ADI 6.222 enfatizou que a isonomia tributária de um modo geral é um conceito relacional, o que deságua na necessidade de não apenas analisar a situação tida como privilegiada, mas compará-la com a outra situação tida como normal e padrão. A isonomia seria ferida quando o critério de discriminação entre as diversas situações não se funda em valores ou interesses acolhidos pela ordem constitucional.<sup>71</sup> Nesse sentido, a cláusula prevista no artigo 152 da Constituição seria bastante para macular eventual critério de discriminação eleito pelo ente criador do benefício fiscal, não tendo sido possível encontrar na jurisprudência do STF qualquer linha de argumentação que permitisse sua superação, ainda que o benefício fiscal fosse fundado nas mesmas razões desenvolvimentistas que permitem à União a criação de tratamento discriminatório.

Carvalho (2019, p.160), nesse sentido, assume que a procedência e o destino são motivos inidôneos para efeito de imposição de distinções tributárias, pelo que não haveria,

---

<sup>71</sup> Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. 4. Instituição de regime de substituição tributária com diferenciação da base de cálculo entre indústrias com produção no Estado do Ceará (indústria com produção integrada) e as demais indústrias. 5. Benefício fiscal. 6. Ausência de convênio interestadual, conforme exigido pelo artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 7. Tratamento diferenciado em razão da procedência. afronta ao artigo 152 da Constituição Federal. 8. Ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, previsto no artigo 146-A da Constituição Federal. 9. Ação direta julgada procedente. (ADI 6222, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020).

nessas circunstâncias, discriminação constitucionalmente válida. No entanto, é o próprio autor mencionado que entende que essa orientação geral não é absoluta e intransponível, devendo ser contraposta com outras linhas diretivas da constituição que possuam estatura constitucional (CARVALHO, loc. cit.).

O Ministro Edson Fachin chegou a assentar, no tocante à falta de legitimidade de discriminação tributária pelos entes subnacionais, que tal conduta, ainda que lastreada numa ideia de redução das desigualdades regionais, “arresta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.”<sup>72</sup>

É mais do que compreensível a preocupação Constitucional, bem refletida na jurisprudência do STF, de reservar à União o manejo de instrumentos extrafiscais, em exceção à uniformidade tributária nacional, para fins de impulsionar a equalização do desenvolvimento entre as diversas regiões do país. Partiu o constituinte do pressuposto de que é o ente central, a rigor, o vocacionado para desenvolver, ou pelo menos coordenar, políticas de desenvolvimento regional mais eficazes, valendo-se, via de regra, do arcabouço tributário federal para estimular a instalação de empreendimentos produtivos em locais que, a rigor, não seriam atrativos aos olhos do empreendedor.

---

<sup>72</sup> 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. 1. Os conceitos de determinabilidade e individualização não se confundem, de modo que a lei possuir destinatário determináveis não retira o caráter abstrato e geral de seus mandamentos normativos, nem acarreta em sua definição como lei de efeitos concretos. Precedentes: ADI-MC 2.137, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 12.05.2000; e ADI 1.655, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, DJ 02.04.2004. 2. Não há inconstitucionalidade formal, porquanto a lei impugnada não veicula temática trabalhista ou de transporte. O objeto hostilizado representa legítima manifestação da competência legislativa concorrente sobre direito financeiro, tributário e econômico, nos termos do artigo 24, I, do Texto Constitucional. 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).

No entanto, dada a denunciada omissão da União em exercer esse papel, o que já foi igualmente comentado em linhas pretéritas, não seria de todo descabido imaginar uma interpretação evolutiva do artigo 152, que adaptada à recalcitrância dos seguidos governos federais, autorizasse, ainda que sob balizas muito estritas, e sujeitas sempre ao juízo de proporcionalidade em todos os seus aspectos, a criação pelos entes subnacionais de incentivos fiscais para a instalação de empreendimentos produtivos, notadamente industriais, que promovesse alguma distinção benfazeja aos bens ou serviços produzidos na própria localidade.

Em especial no âmbito do ICMS, cujos incentivos fiscais devem passar por consenso federativo prévio no CONFAZ, acaso ultrapassada essa fase consensual - que hoje demanda anuência unânime de todos os estados e do DF - seria desarrazoado atribuir a pecha de inconstitucionalidade a um benefício fiscal que fizesse distinção em razão da procedência dos bens e serviços beneficiados, sobretudo quando fundamentado em extrafiscalidade desejada de maneira expressa pela Constituição, como o é a diminuição das desigualdades regionais.

Assim sendo, no tocante ao ICMS, o artigo 152 é mais reforço normativo do artigo 155, §2º, XII, “g”, do que exatamente dispositivo de normatividade própria, pois se, acaso estiverem todos os estados e o Distrito Federal acordados que uma ou mais unidades federativas possam criar benefício fiscal que privilegie a produção interna local em detrimento das demais unidades federativas, não parece razoável que se entenda o artigo 152 como óbice a esse livre consenso interfederativo. Em circunstância como a narrada, benefício fiscal que, a despeito de promover distinção de origem ou destino, o faz com a anuência das unidades federadas potencialmente prejudicadas.

Nessa circunstância, deve-se pôr luz e ênfase no acordo interfederativo que, longe de desprestigiar o federalismo, o teria exaltado e ressaltado, de maneira, inclusive, a comungar com os objetivos constitucionais. Não é à toa que, no histórico de jurisprudência do STF em que se assinalou alguma inconstitucionalidade que incorreu na vedação do artigo 152, sempre esteve essa inconstitucionalidade a reboque de outra anterior, a desobediência ao dever de acordo interfederativo prescrito no 155, §2º, XII, “g”. Pelo menos, no que tange aos benefícios fiscais de ICMS, tem-se que o artigo 152 é mais reforço normativo do artigo 155, §2º, XII, “g” do que dispositivo com vida normativa própria.

### 5.3.5 A seletividade no ICMS

O inciso III do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, no que diz respeito ao ICMS, traz regra importante sobre a possibilidade de uso extrafiscal do tributo: prevê que ele poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. De antemão, é preciso jogar luz que diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados, o IPI, a seletividade do ICMS não foi imposta como obrigatória, vertendo-se como facultativa.

Com efeito, a redação constitucional é substancialmente distinta ao tratar da seletividade de um e de outro. Enquanto no IPI a constituição previu termos categóricos, exortando que “será seletivo, em função da essencialidade do produto”, no ICMS os termos foram muito mais suaves ao assinalar que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Tal distinção tem relevantes repercussões práticas no exercício da competência tributária de ambos os tributos, bem como na identificação do sistema tributário de referência, e, por conseguinte, na caracterização e estimação das renúncias fiscais. A previsão de seletividade nos tributos se constitui em campo de autorização para o manejo de normas tributárias indutoras, pois significa que o poder tributário poderá ser modelado de forma legítima, sobretudo em seu aspecto quantitativo, de modo a diminuir o ônus fiscal sobre bens ou serviços tidos como essenciais.

É dizer, no âmbito do ICMS, há expressa autorização constitucional para o uso da extrafiscalidade fundamentada na seletividade, o que confere ao gestor fazendário juízo interpretativo sobre aqueles objetos tributáveis que, por serem dotados de essencialidade, possam ter seu impacto fiscal reduzido, ou, em sentido contrário, justamente por não serem essenciais, possam sofrer tributação adicional à ordinária.

A seletividade funciona, portanto, como via de duas mãos: justifica tanto a desoneração dos objetos tributáveis essenciais, quanto a maior oneração daqueles supérfluos. É Carrazza (2015, p. 461) quem assinala, inclusive, que o atingimento da seletividade fiscal não impõe determinado meio, isto é, a Constituição não vincula se a seletividade se dará pela via da alíquota, da base de cálculo, ou na concessão de crédito presumido. O que importa será o resultado tributário que dará concretude ao prestígio ou desprestígio fiscal do objeto selecionado.

A Constituição, porém, não caracteriza o que deve ser entendido como essencial. Schoueri (2005, p. 300-301) afirma que essencialidade não é conceito determinado, e que consta no texto constitucional de forma aberta. Isto posto, há inequívoca carga de fluidez na

interpretação desse conceito. Como já se anotou em outra oportunidade, o manejo de conceitos jurídicos indeterminados, embora possa incrementar de dificuldades o processo de aplicação do direito, por outro lado, evita o engessamento e a desatualização da norma constitucional, possibilitando constante atualização interpretativa. Mostram-se, pois, inteligentes instrumentos de atualização normativa sem necessidade de alteração do texto legal (MESQUITA, 2014, n.p.)<sup>73</sup>.

A fluidez do significante “essencial” empregado na Constituição confere alto grau interpretativo à autoridade fazendária, dando-lhe considerável espectro de discricionariedade no manejo das alíquotas do ICMS com base na seletividade. É evidente que não se deve inferir do conceito de essencialidade verdadeiro cheque em branco interpretativo outorgado à fazenda tributante. Perscrutar o que pode ser tido como essencial abrange navegar na apreensão de um conceito jurídico indeterminado onde há uma área de certeza positiva em que o conceito é amoldável à perfeição, e outra de certeza negativa em que o conceito certamente não se encontra presente. As expressões “essencial” e “seletividade”, ainda que fluidas, permitem haurir a sua correta utilização dado o núcleo fundamental de seus significantes (CARRAZZA, ICMS, 2012, p. 541-542)

A Fazenda fará bom uso na extrafiscalidade e deverá ficar infensa a qualquer tipo de reproche caso maneje sua prerrogativa interpretativa no campo que medeia os extremos, mas incidirá em uso deletério da extrafiscalidade caso adote significado jungido às fileiras da certeza negativa do conceito. Nessas circunstâncias, será útil ao intérprete socorrer-se nos conceitos econômicos imaginados com a instituição do princípio da seletividade, que, segundo a doutrina (BOMFIM, 2014, p. 203-204) teve como razão de ser suavizar a carga tributária sobre as camadas pobres da sociedade, dado o caráter naturalmente regressivo da tributação indireta. A seletividade, portanto, se prestaria a, de certa forma, fazer luzir o princípio da capacidade contributiva e da isonomia nos esforços fiscais dos tributos indiretos.

Bomfim (2014, p. 215) anota, ainda, que o ICMS pode ser instituído todo com alíquotas uniformes, dado o uso discricionário da seletividade, no entanto, caso haja a escolha de se utilizar a seletividade como fundamento para a extrafiscalidade, seu uso deve ser compatível com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, sob pena de utilização do instituto ofensiva à Constituição. A propósito, em julgado recente, o STF emitiu juízo de valor acerca de uso indevido do conceito de essencialidade para aplicação da seletividade, argumentando, no caso concreto, que avocar a essencialidade de produto como a cerveja seria

---

73 <https://jus.com.br/artigos/28235/conceitos-juridicos-indeterminados-e-a-escolha-dos-membros-dos-tribunais-de-contas-brasileiros>

extrapolar as raias do conceito, e por isso, o regime de favor seria materialmente inconstitucional.<sup>74</sup>

Também foi o STF quem delineou consequências jurídicas bem peculiares do uso da seletividade no ICMS, o que tem repercussão direta na presente pesquisa. Com efeito, o Recurso Extraordinário 714.139/SC<sup>75</sup> teve como objeto discutir as consequências jurídicas do princípio da seletividade no ICMS. Após longos e substanciosos votos, prevaleceu o do Ministro Dias Toffoli, que reverberou que para a aplicação da seletividade, dever-se-ia avaliar a essencialidade do objeto tributável não apenas no tocante às suas qualidades intrínsecas,

---

74 Anotou o STF: “Assim, analisando o princípio sob o ponto de vista dos contribuintes, a seletividade em função da essencialidade faz com que a incidência dos impostos não atinja parcela de riqueza que corresponda ao mínimo existencial dos indivíduos, visando alcançar justiça fiscal. Busca-se beneficiar as camadas menos favorecidas da população, que têm parte mais significativa da renda comprometida com a aquisição de mercadorias e serviços indispensáveis a um padrão mínimo de dignidade, e, por esse motivo, acabam suportando uma carga tributária proporcionalmente mais elevada. Destarte, busca-se a justa repartição do ônus tributário entre os indivíduos de acordo com sua capacidade econômica, garantindo um padrão mínimo de vida a todos os cidadãos. É isso que faz com que, em nome da justiça fiscal, haja redução da base de cálculo ou da alíquota dos tributos sobre mercadorias consideradas indispensáveis e essenciais ao consumo humano, a exemplo dos alimentos. Não parece, entretanto, ser o caso da mercadoria cuja alíquota foi reduzida: cervejas que contenham, no mínimo, 15% (quinze por cento) de fécula de mandioca em sua composição.” (ADI 6152, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 09-12-2022 PUBLIC 12-12-2022)

75 EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateu a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). (RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022)

mas também sobre o fim a que se destina o produto/serviço, sobre a capacidade econômica de seu consumidor final, e sobre as características naturais e econômicas do ente tributante, bem como outros motivos de ordem extrafiscal relevante. De todo modo, ainda que facultativa a seletividade, o critério dela, acaso adotada, deve ser sempre o mesmo: a essencialidade, vista sob esses mais diversos pálios.

No acórdão, o STF extraiu que da seletividade se extraem dois tipos de eficácias: uma positiva, que permite o uso da extrafiscalidade a depender da essencialidade do objeto tributário, e outra negativa, que impediria que bens tidos como essenciais sofressem carga tributária acima do padrão. É dizer: ainda que fosse facultativo o uso da seletividade pelos estados e pelo DF no âmbito do ICMS, não poderiam eles, em razão da eficácia negativa do conceito, impor tributação a bens inequivocamente essenciais acima da alíquota padrão do tributo. O julgado, portanto, encaminhou-se em dar força normativa à chamada eficácia negativa da seletividade, respeitante à vedação de tributação superior à modal nos bens da vida tidos como essenciais, como por exemplo, a energia e os serviços telefônicos.

Depois do julgado e em linha a ele, adveio a LC 194/2022, que ao acrescentar o artigo 18-A no Código Tributário Nacional, elencou os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo como bens e serviços essenciais e indispensáveis, impondo que eles sejam tributados, no máximo, na mesma alíquota fixada para as operações em geral, o que exigiu grande esforço fiscal dos estados e do DF, como já se apontou em outro capítulo desse trabalho. É bem verdade que o STF já havia imposto restrição similar, mas o Pretório Excelso modulou sua decisão para passar a valer apenas a partir de 2024 – observado então o ciclo do Plano Plurianual, ao passo que a LC 194/2022 antecipou esses efeitos para o próprio exercício financeiro de 2022, que, além de tudo, era ano eleitoral.

A decisão do STF bem como a atualização legislativa sobre a essencialidade de determinados bens e serviços fornecem um dado fundamental para essa pesquisa: diferentemente do IPI, a seletividade no ICMS, por não ser obrigatória, não faz parte de seu sistema tributário de referência, à medida que está no âmbito da discricionariedade fiscal do ente tributante. Assim o sendo, ainda que justificada pela seletividade, a redução de carga fiscal sobre bens e serviços essenciais, por mais meritórias que possam ser, devem se identificar como uma fuga discriminada ao regime ordinário de tributação, benefício fiscal gerador de renúncia de receita, portanto.

Outra inferência que pode se extrair é que o sistema tributário de referência do ICMS parte da ideia de uma alíquota padrão, logo tudo que esteja abaixo dessa alíquota modal efetiva é enquadrável como benefício fiscal gerador de gasto tributário, ainda que a redução da alíquota se dê de maneira oblíqua, como ocorre nas alterações da base de cálculo ou nas concessões de crédito presumido. Com efeito, se sequer bens legal e judicialmente reconhecidos como essenciais são obrigados a usufruírem de algum tipo de favor fiscal, se denota que tudo que estiver abaixo da alíquota geral deve ser classificado como benefício fiscal.

### 5.3.6 A estimativa do impacto fiscal dos benefícios fiscais

A Constituição Federal, desde sua redação originária, mostrou preocupação com a evidenciação orçamentária dos impactos fiscais decorrentes dos benefícios fiscais. Isso pode ser muito bem depreendido a partir de análise conjunta dos §2º e §6 do artigo 165, que dispõem que a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá dispor sobre alterações na legislação tributária<sup>76</sup>, e que o projeto da Lei do Orçamento Anual (LOA) deverá trazer consigo demonstrativo dos efeitos regionalizados dos benefícios fiscais.

Dando maior concretude aos dispositivos constitucionais, e em linha à previsão de legislação complementar prevista no artigo 163, I, da Constituição Federal<sup>77</sup>, foi editada a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que regulamentou melhor a necessidade de evidenciação dos impactos financeiros e orçamentários das renúncias fiscais, ao criar a necessidade de anexo de renúncia de receitas na LDO, o que será melhor explorado em tópico específico mais adiante.

Mais recentemente, a Emenda Constitucional nº 95/2016 constitucionalizou, no artigo 113 do ADCT, obrigação de que toda proposição legislativa que traga renúncia de receita deva ser acompanhada de estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro. A exigência antes era prevista apenas na Lei de Responsabilidade Fiscal. A alteração elevou<sup>78</sup> a estimação das renúncias fiscais a *status* de norma constitucional de validação dos benefícios fiscais.

---

76 Artigo 165, § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (...) § 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.

77 Artigo 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas.

78 “Não se pode dizer que a exigência represente propriamente uma novidade. Para as renúncias de receita tributária, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, desde 2000, já determinava que a concessão ou

O artigo 113 do ADCT restou assim estabelecido:

Artigo 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

Essa disposição normativa foi criada no bojo das alterações promovidas pelo chamado Novo Regime Fiscal, editado pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016, e que previa sistema de contenção do aumento do gasto público federal e das despesas primárias da União por vinte exercícios financeiros, dado o contexto de aumento da dívida pública federal. O referido Novo Regime Fiscal tinha como destinatário apenas a União, e seus orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, o que, à primeira vista, induziria que também a aplicação do artigo 113 fosse restrita ao ente central. Reforçava essa impressão o fato de o dispositivo ter sido inserido nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, atribuindo ideia de temporariedade ao seu conteúdo, tal qual o Novo Regime Fiscal.

Não foi esse, contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

No bojo do julgamento da ADI 5.816/RO<sup>79</sup>, o STF entendeu que o artigo 113 do ADCT teve como desiderato organizar o processo legislativo de benefícios fiscais em todas as esferas federativas, porquanto, a partir dele, fossem melhor quantificados e avaliados.

Para a Corte Suprema, o incremento de transparência na concessão de benefícios fiscais desejadas pelo artigo 113 deve ser amplificado para as arenas estaduais e municipais, sendo descabida leitura restritiva que restrinja sua eficácia espacial tão somente à União.

---

ampliação de receita estivesse acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, entre outras providências. Há quase 20 anos, o proponente de uma renúncia fiscal já tem o dever de indicar o impacto orçamentário e financeiro de medidas legislativas que implique renúncia de receita tributária. A falta de compatibilidade e adequação financeira e orçamentária é, aliás, uma causa recorrente de arquivamento dessas proposições no Legislativo federal. O entendimento é inclusive objeto de súmula — a Súmula-CFT 1/08 — no âmbito da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.” (CORREIA NETO, 2019, n. p.)

<sup>79</sup> Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA. ICMS. TRIBUTAÇÃO INDIRETA. GUERRA FISCAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E ANÁLISE DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. ARTIGO 113 DO ADCT (REDAÇÃO DA EC 95/2016). EXTENSÃO A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que as entidades imunes figurem como contribuintes de fato. Precedentes. 2. A norma estadual, ao pretender ampliar o alcance da imunidade prevista na Constituição, veiculou benefício fiscal em matéria de ICMS, providência que, embora não viole o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF – à luz do precedente da CORTE que afastou a caracterização de guerra fiscal nessa hipótese (ADI 3421, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 5/5/2010, DJ de 58/5/2010) –, exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo para a sua aprovação. 3. A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do artigo 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos. 4. Medida cautelar confirmada e Ação Direta julgada procedente. (ADI 5816, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-257 DIVULG 25-11-2019 PUBLIC 26-11-2019).

Nessa toada, o exercício das competências legislativas das unidades subnacionais referentes à concessão de benefícios fiscais deve estar em compatibilidade com as normas gerais de direito financeiro, identificado o artigo 113 da ADCT, portanto, não como norma federal, mas verdadeira norma nacional a ser assimilada também por estados, municípios e o Distrito Federal.

A despeito de possível crítica acerca do elastecimento do espectro de aplicação do artigo 113 do ADCT para além da União e do Novo Regime Fiscal, o que, pensa-se, não era a vocação normativa congênita da norma, o fato concreto é que essa jurisprudência do STF, já consolidada em outros precedentes posteriores, teve interessante efeito prático: abriu a possibilidade de controle de constitucionalidade direto acerca das normas estaduais e distritais que estejam desacompanhadas de estimativa de impacto financeiro e orçamentário dos benefícios fiscais.

Isto é, à míngua de dimensionamento financeiro-orçamentário dos benefícios fiscais, que antes se limitava, à luz do artigo 14 da LRF, a problemas de eficácia das leis criadoras ou expansionistas de benefício fiscal, agora passa a ir mais fundo, em debate acerca da própria validade constitucional delas, que, em caso de inobservância, torna possível sua eleição como causa de pedir em Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF, abrindo as vias da jurisdição constitucional, e expandindo as possibilidades de avaliação do benefício fiscal para além do controle legal dos tribunais de contas.

Antes do artigo 113 do ADCT, como lembra Correia Neto (2019, n.p.), a falta de estimativa dos impactos fiscais exigidos pela LRF não dava azo ao controle direto de constitucionalidade, posto ter se construído jurisprudência que, nessas circunstâncias, a ofensa à Constituição seria meramente reflexa. Com o advento do artigo 113 da ADCT, e o entendimento elastecedor que o STF deu a ele, de modo, repita-se, a abranger todas as unidades federadas, acaba por se potencializar, enormemente, os instrumentos de controle sobre a concessão de benefícios fiscais, o que já se pode sentir na prática com seguidos julgados do STF dando pela inconstitucionalidade de normas estaduais concessivas de benefício fiscal que não tenham recebido qualquer estimativa de impacto no seu trâmite legislativo. Eis algumas ementas exemplificativas dessa tendência pretoriana:

EMENTA: Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. IPVA. Isenção. Ausência de estudo de impacto orçamentário e financeiro. 1. Ação direta contra a Lei Complementar nº 278, de 29 de maio de 2019, do Estado de Roraima, que acrescentou o inciso VIII e o § 10 ao artigo 98 da Lei estadual nº 59/1993. As normas impugnadas versam sobre a concessão de isenção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) às motocicletas, motonetas e

ciclomotores com potência de até 160 cilindradas. 2. Inconstitucionalidade formal. Ausência de elaboração de estudo de impacto orçamentário e financeiro. O artigo 113 do ADCT foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, que se destina a disciplinar “o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União”. A regra em questão, porém, não se restringe à União, conforme a sua interpretação literal, teleológica e sistemática. 3. Primeiro, a redação do dispositivo não determina que a regra seja limitada à União, sendo possível a sua extensão aos demais entes. Segundo, a norma, ao buscar a gestão fiscal responsável, concretiza princípios constitucionais como a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência (artigo 37 da CF/1988). Terceiro, a inclusão do artigo 113 do ADCT acompanha o tratamento que já vinha sendo conferido ao tema pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicável a todos os entes da Federação. 4. A exigência de estudo de impacto orçamentário e financeiro não atenta contra a forma federativa, notadamente a autonomia financeira dos entes. Esse requisito visa a permitir que o legislador, como poder vocacionado para a instituição de benefícios fiscais, compreenda a extensão financeira de sua opção política. 5. Com base no artigo 113 do ADCT, toda “proposição legislativa [federal, estadual, distrital ou municipal] que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”, em linha com a previsão do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. 6. A Lei Complementar do Estado de Roraima nº 278/2019 incorreu em vício de inconstitucionalidade formal, por violação ao artigo 113 do ADCT. 7. Pedido julgado procedente, para declarar a inconstitucionalidade formal da Lei Complementar nº 278, de 29 de maio de 2019, do Estado de Roraima, por violação ao artigo 113 do ADCT. 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional lei estadual que concede benefício fiscal sem a prévia estimativa de impacto orçamentário e financeiro exigida pelo artigo 113 do ADCT.”. (ADI 6303, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-052 DIVULG 17-03-2022 PUBLIC 18-03-2022)

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. LEI Nº 1.293, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2018, DO ESTADO DE RORAIMA. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) PARA PESSOAS PORTADORAS DE DOENÇAS GRAVES. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTIGOS 150, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT. O ARTIGO 113 DO ADCT DIRIGE-SE A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. RENÚNCIA DE RECEITA SEM ESTIMATIVA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA LEI IMPUGNADA. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 150, II, DA CARTA MAGNA: CARÁTER EXTRAFISCAL DA ISENÇÃO COMO CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA CONHECIDA E JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A Lei nº 1.293/2018 do Estado de Roraima gera renúncia de receita de forma a acarretar impacto orçamentário. A ausência de prévia instrução da proposta legislativa com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário, nos termos do artigo 113 do ADCT, aplicável a todos os entes federativos, implica inconstitucionalidade formal. 2. A previsão de incentivos fiscais para atenuar situações caracterizadoras de vulnerabilidades, como ocorre com os portadores de doenças graves, não agride o princípio da isonomia tributária. Função extrafiscal, sem desbordar do princípio da proporcionalidade. Previsão abstrata e impessoal. Precedentes. Ausência de inconstitucionalidade material. 3. O ato normativo, não obstante viciado na sua origem, acarretou a isenção do IPVA a diversos beneficiários proprietários de veículos portadores de doenças graves, de modo a inviabilizar o ressarcimento dos valores. Modulação dos efeitos da decisão para proteger a confiança legítima que resultou na aplicação da lei e preservar a boa-fé objetiva. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, do Estado de Roraima, com efeitos ex nunc a contar da data da publicação da ata do julgamento.

(ADI 6074, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-042 DIVULG 05-03-2021 PUBLIC 08-03-2021)

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO FINANCEIRO. LEI N.º 1.238, DE 22 DE JANEIRO DE 2018, DO ESTADO DE RORAIMA. PLANO DE CARGOS, CARREIRAS E REMUNERAÇÕES DOS SERVIDORES DA AGÊNCIA DE DEFESA AGROPECUÁRIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTIGOS 169, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT. A AUSÊNCIA DE PRÉVIA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NÃO IMPLICA INCONSTITUCIONALIDADE. IMPEDIMENTO DE APLICAÇÃO DA LEI CONCESSIVA DE VANTAGEM OU AUMENTO DE REMUNERAÇÃO A SERVIDORES PÚBLICOS NO RESPECTIVO EXERCÍCIO FINANCEIRO. NÃO CONHECIMENTO DA AÇÃO DIRETA QUANTO À SUPOSTA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 169, § 1º, DA CRFB. O ARTIGO 113 DO ADCT DIRIGE-SE A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. AUSÊNCIA DE ESTIMATIVA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA LEI IMPUGNADA. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONHECIMENTO PARCIAL DA AÇÃO E, NA PARTE CONHECIDA, JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A jurisprudência desta Casa firmou-se no sentido de que a ausência de dotação orçamentária prévia apenas impede a aplicação da legislação que implique aumento de despesa no respectivo exercício financeiro, sem que disso decorra a declaração de sua inconstitucionalidade. Precedentes. Ação direta não conhecida quanto à suposta violação do artigo 169, § 1º, da Constituição Federal. 2. O artigo 113 do ADCT estende-se a todos os entes federativos. Precedentes. 3. A normas impugnadas tratam de Plano de Cargos, Carreiras e Remuneração dos Servidores da Agência de Defesa Agropecuária do Estado de Roraima”, instituindo mobilidade na carreira, prevendo cargos de provimento efetivo e em comissão, remuneração para o regime de plantão, progressão horizontal e vertical, concessão de adicionais de interiorização, de qualificação, de fiscalização e de penosidade, além de fixar o vencimento básico, e normas conexas à sua efetivação. A lei, porém, não foi instruída com a devida estimativa do seu impacto financeiro e orçamentário. 4. Considerando que a norma produziu efeitos e permitiu o pagamento de verbas de natureza alimentar e considerando a dúvida inicial quanto ao alcance da norma da Constituição Federal, presentes os requisitos do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99, de modo que, a fim de preservar a segurança jurídica, propõe-se a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da data da publicação da ata do presente julgamento. 5. Ação direta parcialmente conhecida e, na parte conhecida, pedido julgado procedente, a fim de declarar inconstitucionais os artigos 4º, incisos II e IV; 6º, parágrafo único; 8º; 10 a 13; 19 a 21; 26; 28 a 30; 32 a 34; 36; 37; 39 a 49; 55 a 57; e os Anexos I a III, todos da Lei n.º 1.238, de 22 de janeiro de 2018, do Estado de Roraima, com efeitos ex nunc. (ADI 6118, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 28/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 05-10-2021 PUBLIC 06-10-2021)

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL Nº 1.255, DE 2018, DE RORAIMA. ACRÉSCIMO REMUNERATÓRIO DOS SERVIDORES EFETIVOS DA FUNDAÇÃO ESTADUAL DO MEIO AMBIENTE E RECURSOS HÍDRICOS DE RORAIMA (FEMARH/RR) E DO INSTITUTO DE AMPARO À CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO DO ESTADO DE RORAIMA (IACTI/RR). AUSÊNCIA DE PRÉVIA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E DE ESTUDO DO IMPACTO ECONÔMICO E FINANCEIRO DO AUMENTO CONFERIDO PELA NORMA IMPUGNADA. OFENSA AOS ARTS. 169, § 1º, DA CRFB, E 113 DO ADCT. PROCEDÊNCIA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A controvérsia constitucional deduzida na presente ação direta de inconstitucionalidade consiste em saber se é constitucional lei estadual que promova acréscimo remuneratório de servidores efetivos da Fundação Estadual do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (FEMARH) e do Instituto de Amparo à Ciência, Tecnologia e Inovação (IACTI), sem a

correspondente e prévia dotação orçamentária ou a apresentação no curso do processo legislativo de estimativa de impacto financeiro e orçamentário referente à despesa pública criada. 2. Preliminar. Conversão da apreciação cautelar em julgamento definitivo de mérito. Considerando: (i) o alto grau de instrução do feito, (ii) a existência de jurisprudência acerca de matéria similar, (iii) os imperativos de economia processual e (iv) a inutilidade de novas providências instrutórias no estágio em que o processo se encontra, a ação direta de inconstitucionalidade está pronta para julgamento definitivo. 3. Preliminar. Conhecimento da ação. Por ocasião do julgamento do agravo regimental interposto nesta ação, o Plenário da Corte, por maioria, acompanhou o voto-vogal do eminente Ministro Alexandre de Moraes para concluir ser “possível o exame da constitucionalidade em sede concentrada de atos normativos estaduais que concederam vantagens remuneratórias a categorias de servidores públicos em descompasso com a atividade financeira e orçamentária do ente, com fundamento no parâmetro constante do artigo 169, § 1º, inciso I, da Constituição Federal, e do artigo 113 do ADCT (EC 95/2016).” 4. Mérito. Artigo 169, § 1º, inc. I, da Constituição da República. As provas documentais carreadas aos autos atestam a inexistência de prévia dotação orçamentária para a concessão do incremento remuneratório. A Chefia do Poder Executivo estadual não apresentou estudos nesse sentido, bem como contrariou os pronunciamentos técnicos da Advocacia Pública e da Secretaria de Planejamento. A Assembleia Legislativa do Estado limitou-se a fazer alegações genéricas no sentido de que a LRF restara observada na espécie. 5. Mérito. Artigo 113 do ADCT. Apesar de a regra do artigo 113 do ADCT ter sido incluída na Constituição pela EC nº 95, de 2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal da União, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que essa norma aplica-se a todos os entes federados, à luz de métodos de interpretação literal, teleológico e sistemático. Ficou comprovado nos autos que o objeto impugnado não foi instruído com estudos do seu impacto financeiro e orçamentário. Precedentes. 6. Modulação de efeitos. Em respeito aos princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção da confiança, conjuntamente ao fato de a norma atacada já ter produzido efeitos por quase um lustro possibilitando a percepção de verbas de natureza alimentar por servidores públicos, torna-se imperativa a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 27 da Lei nº 9.868, de 1999. 7. Ação direta de inconstitucionalidade integralmente conhecida e, no mérito, julgada procedente, com efeitos ex nunc, a partir da data da publicação da ata do presente julgamento. (ADI 6080, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-01-2023 PUBLIC 10-01-2023)

Como se vê, já se encontra consolidado na jurisprudência do STF que a ausência de estimativa dos impactos fiscais de proposições legislativas que criam gasto tributário é razão suficiente para a declaração de sua inconstitucionalidade, o que elevou este requisito formal, antes previsto apenas na LRF, em mais uma norma condicionante de validade da Constituição Financeira.

### 5.3.7 Outras restrições constitucionais

A Constituição Financeira possui, ainda, regras muito claras que impõem contornos e limitações extras ao poder de criar benefícios fiscais, seja em razão de circunstâncias fáticas muito específicas, seja em decorrência de características subjetivas do beneficiário.

O artigo 167-A, por exemplo, veda a concessão ou a ampliação de benefício de natureza tributária caso haja pelos estados, Distrito Federal ou municípios, o extrapolamento do limite de 95% dos gastos com despesa corrente em relação às receitas correntes. É digno de nota ressaltar que, embora a adoção dessa regra fiscal seja facultativa aos mencionados entes federativos, o §6º do artigo 167-A reverbera que sua inobservância pode gerar impedimentos aos entes subnacionais em tomar crédito ou receber garantia por parte da União. É dizer que, conquanto a regra de limitação de despesas correntes a 95% das receitas correntes, e todas as implicações dela, sejam de aplicação facultativa, caso não haja o respeito a esse limite, o acesso a crédito federal resta obstaculizado.

Outra regra limitante é a que proíbe que seja concedido benefício fiscal em favor de pessoas jurídicas devedoras da seguridade social, o que está tatuado no §3º do artigo 195 da Constituição. É perfeitamente compreensível que as pessoas jurídicas que já constem no rol de devedoras, por exemplo, do Regime Geral de Previdência, retem impedidas, ademais, de gozar de benefício fiscal, dado esse constituir, ao fim e ao cabo, espécie de gasto tributário. Granjear com gasto tributário contribuinte que sequer participa adequadamente do esforço fiscal em prol de programa de alta relevância social, como é a seguridade social, implicaria, além de possíveis desequilíbrios da concorrência, em outorgar a favor fiscal a quem não o merece.

Não deixa de ser curioso, contudo, que essa vedação só diz respeito aos devedores pessoa jurídica da seguridade social. Caso a pessoa jurídica seja devedora de tributos outros, não vinculados ao financiamento da seguridade social, não haveria óbice constitucional em ser beneficiária de algum incentivo fiscal. Assim, por exemplo, se determinada empresa é devedora do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), mas não o é da Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL), a rigor, encontra-se perfeitamente elegível aos incentivos fiscais.

A Constituição do Estado do Pará tem dispositivo que replica essa vedação de concessão de incentivo fiscal a devedores da seguridade social, mas o amplia, para abarcar, também, as pessoas físicas, e, para além da ampliação subjetiva, passa a alcançar aqueles que descumprem a legislação trabalhista, as normas ambientais, e os direitos da mulher, sobretudo os condizentes à maternidade.<sup>80</sup> A ampliação é perfeitamente válida, uma vez que edita

---

<sup>80</sup> Artigo 28§ 4º A pessoa física ou jurídica em débito com o fisco, com o sistema de seguridade social, que descumpra a legislação trabalhista ou normas e padrões de proteção ao meio ambiente, ou que desrespeite os direitos da mulher, notadamente os que protegem a maternidade, não poderá contratar ou obter autorização do Poder Público, nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais, creditícios, administrativos ou de qualquer natureza, ficando rescindido o contrato já celebrado ou cancelada a autorização já emitida, sem direito à indenização, uma vez constatada a infração.

contornos ainda mais estreitos à concessão de benefícios fiscais, o que, sustenta-se se mostra compatível com a Constituição Federal, tendo em vista que, em vez de controverter com os desideratos de controle dos benefícios fiscais, o robustecem.

Em outras palavras: sendo os benefícios fiscais espécie de exceção ao poder fiscal do Estado, as restrições federais podem ser ampliadas pelas outras esferas federativas, uma vez que comportamento assim reverbera o interesse público presumido envolvido na tributação. Por sua vez, se a Constituição Estadual removesse óbice previsto na Constituição Federal à concessão de benefício fiscal, o regramento ampliador se constituiria em inconstitucionalidade chapada por confrontar os intuitos limitantes da norma maior.

Já o artigo 167-C da Constituição Federal aumenta as possibilidades do uso da extrafiscalidade via gasto tributário ao mencionar que, durante estado de calamidade, são permitidos benefícios fiscais voltados para vencê-la, e, nessa hipótese, as regras constitucionais ou de menor estatura que impõem limitações à criação de renúncia de receita via benefício fiscal são inaplicáveis, desde que seus efeitos e vigências estejam constringidas ao período calamitoso. Trata-se de regra benfazeja, forjada no seio da pandemia de COVID e que reforça que, até mesmo diante da excepcionalidade de algum flagelo de grandes proporções, como o foi a pandemia do coronavírus, o uso de técnicas extrafiscais pode ajudar a debelar a situação de emergência.

#### **5.4 A responsabilidade fiscal do gasto tributário**

Acudindo ao chamado complementar do artigo 165 da Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que deu vazão a vários dos temas sujeitos à lei complementar no âmbito da Constituição Financeira. Exatamente em razão disso, e por, a bem dizer, densificar o princípio da responsabilidade fiscal, é que muito se devotou papel especial à LRF no cenário normativo brasileiro. Com efeito, a LRF viria a instrumentalizar com mais clareza a ideia de uma gestão fiscal responsável através da enunciação de valores fundamentais respeitantes à transparência, ao planejamento, ao controle e à fiscalização de limites e regras fiscais, notadamente sobre dívida, gastos obrigatórios de natureza continuada, renúncias fiscais, cláusulas de final de mandato e metas fiscais.

Embora a LRF tenha sido alvo de vários questionamentos judiciais, foi a ADI 2.238/DF que se debruçou mais detidamente a ela, e que, de um modo geral, sufragou sua constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, apenas do artigo 23, §1º, que permitia a redução de valores de cargos e funções públicas no caso de necessidade de contenção de despesa. Afora isso também se deu interpretação conforme a alguns artigos, podendo-se dizer, de um modo geral, que foi reconhecida sua compatibilidade constitucional<sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup> Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR 101/2000. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE NO PRINCÍPIO FEDERATIVO (artigos 4º, § 2º, II, parte final, e § 4º; 11, parágrafo único; 14, inciso II; 17, §§ 1º a 7º; 24; 35, 51 e 60 da LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE NOS PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES (artigos 9, § 3º; 20; 56, caput e § 2º; 57; 59, caput e § 1º, IV, da LRF). IMPUGNAÇÃO PRINCIPAL COM BASE EM PRINCÍPIOS E REGRAS DE RESPONSABILIDADE FISCAL (artigos 7º, § 1º; 12, § 2º; 18, caput e § 1º; 21, II; 23, §§ 1º e 2º; 26, § 1º; 28, § 2º; 29, inciso I e § 2º; 39; 68, caput, da LRF). 1. ARTIGOS 7º, §§ 2º E 3º, E 15 DA LRF, ARTIGO 3º, II, E 4º DA MP 1980-18/2000. REEDIÇÃO DA NORMA IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE ADITAMENTO DA INICIAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODO ÂMBITO NORMATIVO. NORMAS CONSTITUCIONAIS PARADIGMAS EXCLUSIVOS PARA CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. 1.1. No sistema constitucional brasileiro, somente as normas constitucionais positivadas podem ser utilizadas como paradigma para a análise da constitucionalidade de leis ou atos normativos estatais. 1.2. Fica prejudicada a análise da norma impugnada, quando esta é reeditada, sem que as novas edições houvessem sido acompanhadas de pedido de aditamento da petição inicial. 1.3. É inepto o pedido, por insuficiência do seu âmbito de impugnação, que não abrange todo o complexo normativo necessário. 2. ARTIGOS 30, I, E 72 DA LRF. EXAURIMENTO DA NORMA. PREJUDICIALIDADE. 2.1. Fica prejudicada a análise da norma impugnada quando já exaurida sua eficácia. 3. PRINCÍPIOS FEDERATIVO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. COMPATIBILIDADE. ESTRITA E ADEQUADA OBSERVÂNCIA DE PADRÕES DE PRUDÊNCIA FISCAL. MECANISMOS DE IMPOSIÇÃO DE SOLIDARIEDADE FEDERATIVA FISCAL. ARTIGOS 4º, § 2º, II, E § 4º; 7º, CAPUT, E § 1º; 11, PARÁGRAFO ÚNICO; 14, II; 17, §§ 1º A 7º; 18, § 1º; 20; 24; 26, § 1º; 28, § 2º; 29, I, E § 2º; 39; 59, § 1º, IV; 60 E 68, CAPUT, DA LRF. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE COM DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS. 3.1. A exigibilidade (artigo 4º, § 2º, II), em relação aos Entes subnacionais, de demonstração de sincronia entre diretrizes orçamentárias e metas e previsões fiscais macroeconômicas definidas pela União não esvazia a autonomia daqueles, exigindo que sejam estabelecidas de acordo com a realidade de indicadores econômicos. 3.2. O artigo 4º, § 4º, da LRF estipula exigência adicional do processo legislativo orçamentário, não significando qualquer risco de descumprimento do artigo 165, § 2º, da CF. 3.3. A consignação do resultado negativo do Banco Central do Brasil (BCB) como obrigação do Tesouro Nacional, na forma do artigo 7º, § 1º, da LRF, não constitui crédito orçamentário, ainda menos ilimitado, veiculando regra de programação orçamentária, que é indispensável à garantia das competências privativas da Autarquia especial (artigo 164 da CF). 3.4. A mensagem normativa do parágrafo único do artigo 11 da LRF, de instigação ao exercício pleno das competências impositivas fiscais tributárias dos Entes locais, não conflita com a Constituição Federal, traduzindo-se como fundamento de subsidiariedade, congruente com o Princípio Federativo, e desincentivando dependência de transferências voluntárias. 3.5. O artigo 14 da LRF se destina a organizar estratégia, dentro do processo legislativo, de tal modo que os impactos fiscais de projetos de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários. A democratização do processo de criação de gastos tributários pelo incremento da transparência constitui forma de reforço do papel de Estados e Municípios e da cidadania fiscal. 3.6. Os arts. 17 e 24 representam atenção ao Equilíbrio Fiscal. A rigidez e a permanência das despesas obrigatórias de caráter continuado as tornam fenômeno financeiro público diferenciado, devendo ser consideradas de modo destacado pelos instrumentos de planejamento estatal. 3.7. A internalização de medidas compensatórias, conforme enunciadas pelo artigo 17 e 24 da LRF, no processo legislativo é parte de projeto de amadurecimento fiscal do Estado, de superação da cultura do desaviso e da inconsequência fiscal, administrativa e gerencial. A prudência fiscal é um objetivo expressamente consagrado pelo artigo 165, § 2º, da Constituição Federal. 3.8. Ao se referir a contratos de terceirização de mão de obra, o artigo 18, § 1º, da LRF não sugere qualquer burla aos postulados da Licitação e do Concurso Público. Impede apenas expedientes de substituição de servidores via contratação

terceirizada em contorno ao teto de gastos com pessoal. 3.9. A definição de um teto de gastos particularizado, segundo os respectivos poderes ou órgãos afetados (artigo 20 da LRF), não representa intromissão na autonomia financeira dos Entes subnacionais. Reforça, antes, a autoridade jurídica da norma do artigo 169 da CF, no propósito, federativamente legítimo, de afastar dinâmicas de relacionamento predatório entre os Entes componentes da Federação. 3.10. Só a fixação de consequências individualizadas para os desvios perpetrados por cada instância pode tornar o compromisso fiscal efetivo. A LRF estabeleceu modelo de corresponsabilidade entre os Poderes. Ao positivar esse modelo, a LRF violou qualquer disposição constitucional, mas sim prestigiou a prudência fiscal, valor chancelado constitucionalmente. 3.11. Eventual dissonância entre o conteúdo dos conceitos de dívida pública presentes na legislação, se existente, haveria de ser resolvida pelos critérios ordinários de hermenêutica jurídica, nada comprometida a legitimidade constitucional da LRF. 3.12. Eventual dissonância existente entre o conceito de dívida consolidada previsto no artigo 29, I, da LRF e definições hospedadas em outras leis, se existente, haverá de ser resolvida pelos critérios ordinários de hermenêutica jurídica. 3.13. A possibilidade de fixação por Estados e Municípios de limites de endividamento abaixo daqueles nacionalmente exigíveis não compromete competências do Senado Federal, materializando, ao contrário, prerrogativa que decorre naturalmente da autonomia política e financeira de cada Ente federado. 3.14. O artigo 250 da Constituição Federal não exige que a criação do fundo por ele mencionado seja necessariamente veiculada em lei ordinária, nem impede que os recursos constitutivos sejam provenientes de imposição tributária.

**4. ARTIGOS 9, § 3º, 23, § 2º, 56, CAPUT, 57, CAPUT. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE COM DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS.** 4.1. A norma estabelecida no § 3º do referido artigo 9º da LRF, entretanto, não guardou pertinência com o modelo de freios e contrapesos estabelecido constitucionalmente para assegurar o exercício responsável da autonomia financeira por parte dos Poderes Legislativo, Judiciário e da Instituição do Ministério Público, ao estabelecer inconstitucional hierarquização subserviente em relação ao Executivo, permitindo que, unilateralmente, limitasse os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias no caso daqueles poderes e instituição não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput. A defesa de um Estado Democrático de Direito exige o afastamento de normas legais que repudiam o sistema de organização liberal, em especial na presente hipótese, o desrespeito à separação das funções do poder e suas autonomias constitucionais, em especial quando há expressa previsão constitucional de autonomia financeira. Doutrina. 4.2. Em relação ao parágrafo 2º do artigo 23 da LRF, é entendimento iterativo do STF considerar a irredutibilidade do estipêndio funcional como garantia constitucional voltada a qualificar prerrogativa de caráter jurídico-social instituída em favor dos agentes públicos. 4.3. Em relação ao artigo 56, caput, da LRF, a emissão de diferentes pareceres prévios respectivamente às contas dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público transmite ambiguidade a respeito de qual deveria ser o teor da análise a ser efetuada pelos Tribunais de Contas, se juízo opinativo, tal como o do artigo 71, I, da CF, ou se conclusivo, com valor de julgamento. Confirmação da liminar, declarando-se a inconstitucionalidade do dispositivo. 4.4. O mesmo se aplica ao artigo 57, caput, da LRF, cuja leitura sugere que a emissão de parecer prévio por Tribunais de Contas poderia ter por objeto contas de outras autoridades que não a do Chefe do Poder Executivo. Confirmação da liminar, declarando-se a inconstitucionalidade do dispositivo.

**5. ARTIGOS 12, §2º E 21, II. AÇÃO JULGADA PARCIAMENTE PROCEDENTE PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME.** 5.1. Ao prever limite textualmente diverso da regra do artigo 167, III, da CF, o artigo 12, § 2º, da LRF enseja interpretações distorcidas do teto a ser aplicado às receitas decorrentes de operações de crédito, pelo que a ação deve ser parcialmente provida, nesse ponto, para dar interpretação conforme ao dispositivo para o fim de explicitar que a proibição não abrange operações de crédito autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. 5.2. Ao prever sanção para o descumprimento de um limite específico de despesas considerados os servidores inativos, o artigo 21, II, da LRF propicia ofensa ao artigo 169, caput, da CF, uma vez que este remete à legislação complementar a definição de limites de despesa com pessoal ativo e inativo, pelo que a ação deve ser parcialmente provida, nesse ponto, para dar interpretação conforme ao dispositivo no sentido de que se entenda como limite legal o previsto em lei complementar.

**6. ARTIGO 23, § 1º, PROCEDENTE PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL, SEM REDUÇÃO DE TEXTO.** 6.1. Irredutibilidade do estipêndio funcional como garantia constitucional voltada a qualificar prerrogativa de caráter jurídico-social instituída em favor dos agentes públicos. Procedência ao pedido tão somente para declarar parcialmente a inconstitucionalidade sem redução de texto do artigo 23, §1º, da LRF, de modo a obstar interpretação segundo a qual é possível reduzir valores de função ou cargo que estiver provido. 6.2. A irredutibilidade de vencimentos dos servidores também alcança àqueles que não possuem vínculo efetivo com a Administração Pública.

**7. Ação Direta de Inconstitucionalidade NÃO CONHECIDA quanto aos arts. 7º, §§ 2º e 3º, e 15 da LRF, e aos arts. 3º, II, e 4º da MP 1980-18/2000; JULGADA PREJUDICADA quanto aos arts. 30, I, e 72 da LRF; JULGADA IMPROCEDENTE quanto ao artigo 4º, § 2º, II, e § 4º; artigo 7º, caput e § 1º; artigo 11, parágrafo único; 14, II; artigo 17, §§ 1º a 7º; artigo 18, § 1º; artigo 20; artigo 24; artigo 26, § 1º; artigo 28, § 2º; artigo 29, I, e § 2º; artigo 39; artigo 59, § 1º, IV; artigo 60 e artigo 68, caput, da LRF; JULGADA**

Essa vocação da LRF em dar concretude a dispositivos da Constituição Financeira mereceu considerações peculiares do STF em relação a ela, sobretudo no seu uso como parâmetro normativo para o controle de constitucionalidade. A despeito de abordagens mais tradicionais, que refutavam o apontamento da desobediência à LRF como causa de pedir válida em ações de controle concentrado de constitucionalidade, o que ocorreu com frequência nas arguições de inconstitucionalidade de benefícios fiscais sem estimativa de impacto<sup>82</sup>, quando ainda não havia no mundo normativo o artigo 113 do ADCT, é bem verdade que em outros assuntos, como o respeitante à distribuição de limites com pessoal, o STF compreendeu a LRF como passível de compor o bloco de constitucionalidade a ser aferido em sede de controle concentrado.

A título de exemplo, a ADI 5449/RR<sup>83</sup>, ainda que pela via da argumentação de que a incompatibilidade de lei local em face da LRF revelaria desrespeito à competência da União

---

PROCEDENTE com relação ao artigo 9º, § 3º; artigo 23, §2º, artigo 56, caput; artigo 57, caput; JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE, para dar interpretação conforme, com relação artigo 12, § 2º, e artigo 21, II; e JULGADA PROCEDENTE PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL, sem redução de texto, do artigo 23, § 1º, da LRF. (ADI 2238, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 31-08-2020 PUBLIC 01-09-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020)

<sup>82</sup> Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei n. 15.054/2006 do Estado do Paraná que restabelece benefícios fiscais no âmbito dos programas Bom Emprego, Paraná Mais Emprego e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR). 3. Vício de iniciativa. Matéria tributária. Inexistência de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo. Precedentes. 4. Violação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Afronta ao artigo 163, I, da Constituição Federal. Impossibilidade de adoção de dispositivos infraconstitucionais como parâmetro de controle. Precedentes. 5. Inexistência de violação à isonomia. 6. Causa de pedir aberta. Ofensa à alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição (“guerra fiscal”). Concessão unilateral de benefício fiscal no âmbito do ICMS. Inconstitucionalidade. Precedentes. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 3796, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-168 DIVULG 31-07-2017 PUBLIC 01-08-2017)

<sup>83</sup> Ementa: CONSTITUCIONAL E FINANCEIRO. ARTIGO 50, DA LEI 1.005/15, DO ESTADO DE RORAIMA. FIXAÇÃO DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS LOCAIS PARA O EXERCÍCIO DE 2016. MODIFICAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS COM PESSOAL DOS PODERES EXECUTIVO E LEGISLATIVO. SUPERAÇÃO DO TETO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO FEDERAL, NESTE ÚLTIMO CASO. PLAUSÍVEL USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO (ARTIGO 169, DA CF). RISCO DE PREJUÍZO AO ERÁRIO LOCAL COM A VIGÊNCIA DA NORMA. CAUTELAR PARCIALMENTE CONCEDIDA. 1. Leis orçamentárias que materializem atos de aplicação primária da Constituição Federal podem ser submetidas a controle de constitucionalidade em processos objetivos. Precedentes. 2. A incompatibilidade entre os termos do dispositivo impugnado e os padrões da lei de responsabilidade fiscal (Lei Federal Complementar 101/00) não se resume a uma crise de legalidade. Traduz, em verdade, um problema de envergadura maior, a envolver a indevida apropriação de competências da União, em especial a de conceber limites de despesas com pessoal ativo e inativo (artigo 169, caput, da CF), controvérsia que comporta solução na via da ação direta de inconstitucionalidade. 3. Os limites traçados pela lei de responsabilidade para os gastos com pessoal ativo e inativo nos Estados, Distrito Federal e Municípios valem como referência nacional a ser respeitada por todos os entes federativos, que ficam incontornavelmente vinculados aos parâmetros máximos de valor nela previstos. 4. Ao contemplar um limite de gastos mais generoso para o Poder Legislativo local, o dispositivo impugnado se indispôs abertamente com os parâmetros normativos da lei de responsabilidade fiscal, e com isso, se sobrepôs à autoridade da União para dispor no tema, pelo que fica caracterizada a lesão ao artigo 169, caput, da CF. 5. Liminar referendada pelo Plenário para suspender, com efeitos “ex nunc” (artigo 11, § 1º, da Lei 9.868/99, até o julgamento final desta ação, a eficácia da expressão “Poder Legislativo 4,5%”, do artigo 50 da Lei estadual 1.005/2015.

em estabelecer normas gerais sobre finanças públicas e sobre limites de despesa com pessoal, o STF deu por inconstitucional lei estadual que impunha limites de despesa com pessoal distintos dos previstos na LRF, frisando-a como ato normativo de aplicação primária da Constituição Federal.

Seria o caso, provavelmente, de reconhecer na LRF o caráter de Lei Reforçada, o que, na doutrina de Weder de Oliveira (2020, n.p.) seriam aquelas normas-quadro que por reforçarem a aplicação da Constituição, abrem margem de controle de constitucionalidade em face de leis outras que lhe venham a controverter a eficácia, tudo em razão de uma identificável inconstitucionalidade indireta. Como denuncia o doutrinador, o confronto de constitucionalidade aqui não se resumiria a um debate sobre competência legislativa, mas de verdadeiro conflito de legalidade entre leis que, embora não componham a Constituição, são ancilares e estruturantes dela, a culminar na “imperiosa necessidade de controle abstrato da legalidade de leis em face das leis de caráter reforçado no Brasil.”

Foi justo nessa missão de dar concretude à Constituição Financeira que a LRF assevera que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a obediência às condições legais no que tange à renúncia de receita. Mais à frente, em louvável medida de transparência fiscal, estabelece que o demonstrativo da estimativa e da compensação das renúncias de receita estejam presentes no anexo do projeto de lei da LDO. Por sua vez, segundo a LRF, a Lei Orçamentária Anual (LOA) deverá especificar as medidas de compensação às renúncias de receita. Contudo, o tema das renúncias de receitas ganha mais densidade normativa a partir do artigo 14 da LRF. Eis sua redação:

Artigo 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Esse é mais um dos dispositivos normativos que corporificam e reforçam o manifesto desiderato em atribuir transparência ao gasto tributário de forma que se possibilite seu controle efetivo tanto pelo parlamento como pela sociedade, ao obrigar que toda concessão de incentivo fiscal seja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como compatibilidade com os limites postos pela LDO às alterações na legislação tributária.

O princípio da transparência orçamentária substantiva impele que todo ato, seja legislativo ou administrativo, que culmine em gasto tributário, receba os holofotes do máximo de transparência possível, a possibilitar o debate público e a contraposição de interesses de modo a se mitigar os riscos de decisão onerosa aos cofres públicos se dar em ambiente opaco. De fato, o FMI, em seu Manual de Transparência Fiscal, denuncia que os gastos tributários “raramente são submetidos ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas. Portanto, uma proliferação de renúncias fiscais pode resultar numa grave perda de transparência” (FMI, 2007, p.80).

Por outro lado, o artigo 14 da LRF também impõe neutralidade ao benefício fiscal gerador de renúncia de receita, compreendida a neutralidade sob suas facetas orçamentária e financeira, não havendo como se extrair daqui alguma exortação à neutralidade econômica. Isto é, além da devida mensuração do gasto tributário, deve ficar comprovado que a concessão foi compensada orçamentariamente, seja pela via de sua consideração na estimativa de receita da LOA (o que deverá estar minudentemente exposto na Estimativa de Renúncia de Receita que a acompanha a LDO, bem como na Estimativa de Impacto Orçamentário que acompanha a LOA), seja pela condição alternativa de implementação de medidas que aumentem a receita por outros meios.

Conquanto não exija apenas a estimativa das renúncias fiscais, o artigo 14 oferece ao criador do benefício duas rotas distintas para sua correta produção: ou seu impacto deve estar previamente assimilado na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual do exercício seguinte, pelo que sua conveniência e oportunidade é posta desde já na discussão da própria LOA, e terá eficácia a partir do ano fiscal seguinte, ou, se o benefício fiscal surgir durante o

exercício financeiro sem prévia discussão na LOA, o montante que deixará de ser arrecadado deverá compensando pelo aumento de outros tributos.

As vantagens da prévia consideração do impacto na receita da LOA são muitas, pois leva para a discussão da lei orçamentária não apenas a alocação dos gastos diretos, mas também dos gastos tributários (OLIVEIRA, 2015, p. 852). De mais a mais, é evidente que a segunda alternativa, que exige o aumento de tributos compensatórios, é politicamente mais onerosa, dado que distribui com muita clareza sobre quem recaiu o custo de determinado benefício fiscal a alguns contribuintes. Foi esta, inclusive, a intenção da LRF, uma vez que a evidenciação de quem será prejudicado pelo benefício fiscal ajuda a discutibilidade pública do projeto, motivando a organização de resistências pela sociedade civil. A título de exemplo, em recente medida do governo federal respeitante ao barateamento de carros populares, e que não estava previsto na estimativa de receita da LOA 2023, foi necessário compensar a renúncia de receita com o aumento de tributos federais sobre o óleo diesel. Restou muito claro, assim, que os custos do barateamento de carros populares foram suportados pelos cidadãos que abastecem seus veículos com óleo diesel. (ESTADÃO, 2023, n.p.)

No que tange à compensação, é importante frisar que o aumento de receitas decorrentes das melhorias econômicas não pode ser considerado como fonte para a compensação. A LRF é estrita nesse ponto, ao exigir expressamente que a compensação da receita seja proveniente do aumento de alíquota, da base de cálculo ou da criação de novos tributos. Consideram-se formas inadequadas de compensar a indicação de anulação de despesas, como a reserva de contingência, o uso do excesso de arrecadação ou, ainda, a promessa de que o benefício irá gerar aumento do PIB. Também são inadequados o apontamento do aumento de receitas provenientes de majorações de tributos ocorridas anteriores à renúncia fiscal (OLIVEIRA, 2015, p. 876), salvo, se ficar evidente que haja relação de causalidade incontestada, o que poderia ocorrer, por exemplo, em aumento que já avizinhasse no horizonte, em suas razões de justificativa, futura renúncia de receita, cuja falta de coincidência temporal foi meramente acidental.

Nesse diapasão, o interessado em promover medidas desoneradoras, seja do Executivo ou do Legislativo, deverá indicar se ela se enquadra ou não no conceito de renúncia de receita/gasto tributário já enfrentado em linhas pretéritas desse trabalho. A precaução é o norte de todo o sistema da responsabilidade fiscal, o que deve conferir uma presunção relativa de que, em regra, o benefício fiscal culmina em gasto tributário, chamando a aplicação plena do artigo 14 da LRF. Essa presunção é relevante, na medida que, surgindo dúvidas acerca da

conceituação da benesse como causadora de gasto tributário, deve-se adotar o entendimento de que é, numa espécie de *in dubio pro* responsabilidade fiscal.

Contudo, afirmado pelo interessado que não se trata de gasto tributário, tal fato deve ser acompanhado de fundadas explicações técnico-contábeis, econômico-jurídicas e, também, memorial de cálculo, que afastem a presunção relativa acima referenciada. O ônus da prova de que determinada medida não é gasto tributário é do instituidor/idealizador do benefício fiscal.

Compreende-se, portanto, que o artigo 14 da LRF exige de todo ato concessivo de benefício fiscal e criador de gasto tributário o atendimento do binômio neutralidade fiscal e transparência orçamentária substantiva. São essas suas molas mestras interpretativas e principiológicas.

Nesse ponto, cabe inferir que a Constituição Financeira e a LRF se consubstanciam em verdadeiro microssistema legislativo dos benefícios fiscais e das renúncias de receitas. O reconhecimento da existência de um microssistema legislativo se dá a partir da identificação de valores e de princípios comuns a regularem de forma homogênea determinada matéria, aconselhando uma constante comunicação entre suas normas em apelo à interpretação sistemática. O microssistema apela ao policentrismo do direito moderno, comprometido com leitura interpretativa que vise harmonizar todos os núcleos normativos esparsos sob uma unidade valorativa advinda da Constituição Federal e de leis gerais sobre o tema, que interagem com o regramento específico de maneira bilateral. O que importa para o microssistema legislativo é preservar os valores jurídicos comuns, aproveitando-se da máxima potencialidade de efetivar os objetivos comungados (DIDIER JR; ZANETTI JR, 2009).

Tanto assim o é que, como visto, o acréscimo do artigo 113 no ADCT teve como clara inspiração a já consagrada redação do artigo 14 da LRF, podendo-se dizer que aquele dispositivo normativo constitucional figurou como verdadeira promoção normativa da LRF, o que nos permite concluir que a estimativa financeira e orçamentária de atos normativos que criam gasto tributário não pode ser uma estimativa qualquer, mas uma alinhada aos ditames do artigo 14 da LRF, ou seja, abranger pelo menos três exercícios financeiros: o atual e o biênio futuro.

Nessa toada, como assevera Oliveira (2013, 914), a LRF não distingue entre benefício tributário que incida sobre situações tributárias preexistentes e benefício tributário que afetará situações futuras. Dessa forma, “não faz nenhuma distinção entre redução de receita que vinha sendo arrecadada ou de receita passível de ser arrecadada.” Ou seja, até mesmo na concessão

de benefício fiscal para a implantação inédita de empreendimentos, é preciso devotar obediência ao artigo 14 da LRF, dado que nenhum benefício tributário que importe em renúncia de receita pode ser outorgado no escuro e sem o devido controle de impacto financeiro e orçamentário.

É preciso enfatizar que a aplicação do artigo 14 da LRF não se reduz aos atos legislativos criadores de benefício fiscal. Em verdade, os cuidados ali encerrados pela norma devem anteceder qualquer ato que culmine em renúncia de receitas, inclusive os de cunho administrativo. Deveras, nas circunstâncias em que a lei apenas autoriza ao Poder Executivo a concessão discricionária dos benefícios fiscais, é na ocasião da concessão administrativa deles é que se promove a estimativa da renúncia de receita e sua comprovação de neutralidade fiscal, seja por intermédio do cumprimento do inciso I, ou do inciso II do artigo 14 da LRF.

A propósito, o artigo 14 da LRF expressamente demarca que os procedimentos de controle de renúncia de receitas são cabíveis aquando dos atos concessivos ou de ampliação, o que reforça que seu espectro controlador não se exaure na produção legislativa do benefício fiscal, mas também, e, inclusive, nas oportunidades em que seu gozo demandam algum tipo de decisão da administração fazendária. A ausência da devida compensação, no caso em que a renúncia de receita já não havia sido prevista na estimativa de receita da lei orçamentária, impede a eficácia do benefício fiscal até a implementação das compensações.

Já nos chamados benefícios de autofruição, a autoridade administrativa não precisa emitir nenhum ato concessivo do favor fiscal, bastando ao contribuinte se valer dele diretamente. Nessas hipóteses, a estimativa de impacto trazida pelo ato legislativo criador do benefício fiscal é bastante para o seu usufruto, eficácia e validade, e justamente por isso demanda governança de controle mais efetiva, dada a não participação da fazenda em sua concessão concreta.

No tocante a esses benefícios tributários, que não exigem processo concessório (renúncia de autofruição), o contribuinte verifica o seu enquadramento na regra desonerativa, cumpre os requisitos (se houver) e passa a usufruir do benefício. Esse tipo de renúncia segue a mesma lógica da apuração dos tributos que têm o lançamento por homologação (conforme o CTN, artigo 150), qual seja, o contribuinte é o responsável por calcular o montante devido e realizar seu recolhimento aos cofres públicos. No momento em que calcula o tributo devido, deve considerar a legislação vigente, inclusive as regras desonerativas.

Questão interessante é saber a quem cabe a estimativa dos cálculos de renúncia de receita na ocasião da propositura legislativa do benefício fiscal. Quando o proponente é o

Poder Executivo, a resposta é de fácil constatação, dado que é o poder que controla as informações fazendárias e têm plenas condições de fazer a devida estimativa financeira e orçamentária da renúncia de receita. Ocorre que, conforme já vimos, não há iniciativa reservada ao Poder Executivo para as leis criadoras ou amplificadoras de benefício fiscal. Logo, qualquer membro do Poder Legislativo poderá iniciar os trâmites para aprovação de lei desoneradora. Nessas circunstâncias, parece-nos que a única interpretação possível que não acabe por implodir a iniciativa parlamentar sobre benefícios fiscais é compreender, na linha do que defendido por Andrade (2020, n.p.), que a administração fazendária é obrigada a fornecer ao parlamento as devidas estimativas, sob pena de improbidade administrativa, ou, até mesmo, crime de responsabilidade, por impor óbice ao livre exercício de um dos poderes. Isto é, é absolutamente legítimo que o Poder Executivo se oponha às propostas que criam ou expandem benefícios fiscais com impacto nas receitas do Estado, não pode, contudo, fazê-lo através de conduta sub-reptícia de inviabilização técnica do projeto de lei à míngua de estimação de seu impacto. Dado o sigilo fiscal, será comum que os cálculos efetivos da renúncia a ser concretizada no benefício fiscal são só acessíveis pela administração fazendária que, nessas hipóteses, deve funcionar com absoluta imparcialidade e tecnicidade em sua estimação, inobstante eventual rejeição que tenham sobre o mérito.

Cabe anotar, por fim, que com o transporte parcial do artigo 14 da LRF para o artigo 113 do ADCT fez se abrir, como já foi referido, outras e variadas consequências jurídicas. Se antes a falta de estimativa e, portanto, de compensação das renúncias não afetava a validade do benefício fiscal, mas apenas prejudicava sua eficácia, agora, para além disso, a validade mesmo é comprometida em razão da desobediência ao artigo 113 do ADCT que abre toda a jurisdição constitucional para o expurgo do benefício inaudito.

## **6 DIAGNÓSTICO DE CONFORMIDADE JURÍDICA DOS RTDS**

Apanhado no capítulo anterior o regramento fundamental presente na Constituição Financeira, bem como na Lei de Responsabilidade Fiscal, acerca dos limites, dos procedimentos, dos pressupostos e dos requisitos exigidos na concessão de benefícios fiscais, sobretudo aqueles geradores de gasto tributário, é chegado o momento de contrapô-lo em face da realidade do RTD em suas mais diversas modalidades, de modo que seja possível constituir diagnóstico de conformidade jurídica desse instrumento de incentivo fiscal.

Para tanto, se desdobrará a exposição em partes que façam menção específica a alguns dos tópicos tratados no capítulo anterior, de modo a facilitar a visualização e o entendimento da matéria, com natural condução ao que será concluído nessa dissertação. Sem embargo da investigação de sua conformidade com a Constituição Financeira e a LRF, também se buscará nesse capítulo avançar em outros temas respeitantes à construção e ao desenho do RTD como política pública, bem como o grau de transparência de sua gestão e execução.

### **6.1 O princípio da legalidade específica e os RTDs**

Conforme já se enfrentou, um dos requisitos de validade que a Constituição Financeira impõe aos benefícios fiscais é que eles sejam veiculados através de lei, e não lei qualquer, havendo de ser lei específica que trate diretamente do assunto, evitando-se o chamado contrabando legislativo, tudo a teor do que prevê o artigo 150, §6º da Constituição Federal.

Durante a presente pesquisa, indagou-se expressamente a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Pará, se havia fundamento legal para a criação de RTDs, considerando que sua veiculação sempre se dava a partir de meros decretos executivos de alteração no RICMS, sem indicação clara de qual dispositivo legal o decreto visava regulamentar.

Após uma primeira resposta positiva, em que a Secretaria de Estado da Fazenda – SEFA indicou que havia respaldo legal para a criação dos RTDs, mas não apontava qual seria, foi interposto recurso, com base na Lei de Acesso à Informação, em que se solicitava o esclarecimento da questão, com a respectiva indicação expressa de qual seria o fundamento legal dos RTDs. Nessa segunda resposta, já em grau de recurso, a SEFA (2021b, n.p.) anotou que:

(...) em relação ao ICMS, para a concessão de qualquer benefício fiscal ou incentivo, é necessário:

- a celebração de Convênio ICMS, por decisão unânime dos representantes dos Estados e do DF presentes nas reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.
- a edição de lei.

Ocorre que, não obstante o preceito constitucional, os Governos de todos os Estados e do DF, por mera deliberalidade, diante da dificuldade em aprovar seus projetos, em virtude da exigência de unanimidade dos representantes das unidades federadas presentes nas reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, mediante a edição de decretos do Executivo, concediam benefícios fiscais à revelião CONFAZ, gerando com isso a chamada "guerra fiscal".

Dessa maneira, neste cenário e como forma de minorar a situação reinante nos territórios das unidades federadas, foi editada A Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 artigo 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. O artigo 1º dessa Lei Complementar nº 160/17, assim determina:

" Artigo 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - 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 artigo 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor."

Com base na Lei Complementar no 160/217, foi celebrado o Convênio ICMS 190/17.

Sobre a Lei Complementar nº 160/17, artigo 3º, e o Convênio ICMS n 190/17, cláusula segunda, convém, ainda, salientar que ambos tratam de ato normativo e ato concessivo, verbis:

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

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo artigo 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico."

"Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ."

Em cumprimento à determinação legal, o Governo do Estado do Pará, pela Secretaria de Estado da Fazenda, cumpriu essas determinações. Conforme Decreto

nº 2.014/18 (site da SEFA) e dos Certificados de Registro e Depósito (site do CONFAZ).

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, no artigo 4º, 2º, V, determina que o Anexo da lei orçamentária anual conterá demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, dessa maneira apenas por ocasião da concessão, por estimativa, do benefício fiscal, é considerado o valor da renúncia.

Como se denota da resposta, a administração fazendária admite que não há respaldo legal na criação dos RTDs, mas sustenta que esse vício, visto como efeito colateral da guerra fiscal, teria sido sanado em razão do advento da Lei Complementar 160/2017.

Não procede o argumento fazendário.

De fato, embora a Lei Complementar 160/2017 tenha nítidos propósitos convalidantes de benefícios fiscais, seu espectro de convalidação é restrito a um vício específico: o de falta de anuência interfederativa dos incentivos fiscais criados sem prévio convênio CONFAZ. Não está no âmbito dessa convalidação, portanto, vícios outros, que remanescem intactos e sujeitos à impugnação à míngua de abrigo convalidador sobre eles.

Sobre esse tema, aliás, o STF, no bojo da ADI 6.479/PA<sup>84</sup>, avaliando a constitucionalidade de determinado RTD, o da Indústria do Trigo, mencionou às escâncaras, que ainda que a falta de convênio CONFAZ, à luz da LC 160/2017, possa ter sido sanada no caso em espécie, o referido benefício fiscal permaneceria em contravenção à Constituição Financeira, dado que estabelecido unilateralmente via decreto pelo chefe do Poder Executivo.

Assim se manifestou o STF:

Entretanto, ainda que se considere que o vício de constitucionalidade decorrente da inobservância da al. g do inc. XII do § 2º do artigo 155 da Constituição tenha sido superado pela Lei Complementar n. 160/2017, pelo Convênio ICMS n. 190/2017 e pelo Decreto estadual n. 2.014/2018, tem-se que as normas impugnadas nesta ação direta contrariaram também o § 6º do artigo 150 da Constituição da República, no qual se dispõe que apenas por lei específica pode ser concedido benefício fiscal. (...) É firme na jurisprudência deste Supremo Tribunal o entendimento de que os convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária tem natureza

---

<sup>84</sup> Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSIÇÕES DO ANEXO I DO DECRETO N. 4.676/2001. ICMS. OPERAÇÕES COM TRIGO EM GRÃO E PRODUTOS DERIVADOS. INSTITUIÇÃO DE REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO, COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA MARGEM DE AGREGAÇÃO APLICADA. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA (§§ 6º E 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO). EXIGÊNCIA DE QUE TODAS AS ETAPAS DE INDUSTRIALIZAÇÃO SEJAM REALIZADAS NO PARÁ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DESTINO. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. (ADI 6479, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 29-06-2021 PUBLIC 30-06-2021)

autorizativa, e não dispensam a edição de lei para a concessão de benefício fiscal pelo Distrito Federal e pelos Estados.

Acerta o Supremo Tribunal Federal. Com efeito, a LC 160/2017 não pode ser interpretada como espécie de pano saneador geral e irrestrito, a filtrar todas as impurezas e máculas que possam ter incidido nos benefícios fiscais do ICMS. Em verdade, seu objetivo é único: o de suprir a falta de convênio autorizativo prévio através da constituição de convênio autorizativo posterior, limitando-se, pois, tão-somente, a resolver o problema de concordância interfederativa no CONFAZ.

A recorrente falta de previsão legal do RTD é assunto dos mais graves que ensejou, inclusive, a propositura de ação de improbidade administrativa pelo Ministério Público do Estado do Pará, tombada sob o número 0842561-19.2017.8.14.0301, cujos réus são dois ex-secretários da Fazenda, e que tem como uma de suas causas de pedir, de justo, a ofensa ao princípio da legalidade desses instrumentos. A inicial do Ministério Público do Estado sustenta que a concessão de RTDs importou em benefício fiscal sem as observâncias das normas legais, o que induziria como ato de improbidade, a teor do inciso VII do artigo 10 da Lei 8.429/1992. Até a data de produção dessa dissertação, não havia sentença sobre o caso, mas a simples existência de gravosa medida judicial já denota os riscos envolvidos, até mesmo para as mais altas autoridades fazendárias, na criação e na concessão de benefício fiscal de RTD.

No bojo desta ação de improbidade, percebe-se que uma das teses fazendárias, pelo visto, abandonada nos últimos anos, uma vez que não foi encampada nos pedidos de acesso à informação realizados nessa pesquisa, é de que o fundamento legal do RTD seria a própria Lei do ICMS no Pará, isto é, a Lei Estadual nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989. Ocorre que, pondo lupa na Lei Estadual nº 5.530, a única disposição normativa que poderia, de longe, fazer menção ao RTD, seria o artigo 64, que prevê a adoção de regimes especiais para o cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte na forma que dispuser o regulamento do ICMS.

Nessa hipótese, contudo, o regime especial deveria cumprir função simplificadora ou de vigilância reforçada da obrigação tributária, jamais importando, numa hipótese ou noutra, em incentivo fiscal. A hipótese de que os RTDs buscam exercer vigilância reforçada sobre contribuintes está fora de questão, conquanto não tenham como público alvo sujeitos passivos que figurem como inadimplentes contumazes, nem reincidentes específicos ou, muito menos, os que já tenham incorrido em atos de sonegação, fraude ou conluio.

Resta perquirir se os RTDs paraenses são medidas de mera simplificação fiscal. Caso o RTD funcione como singela sistemática de redução das obrigações acessórias ou de facilitação da contabilidade tributária, sem incorrer em quadro fiscal favorecido que reduza abstratamente a carga tributária, ele passaria no teste de validade, e poderia bem assumir a forma de decreto, vedada, no entanto, a criação de hipótese de antecipação tributária<sup>85</sup>.

No entanto, conforme já foi exposto, as seguidas leis de diretrizes orçamentárias do Estado do Pará afastam qualquer argumento de que os RTDs seriam singelas medidas de simplificação fiscal. Isso porque, são elas que o apontam como o benefício fiscal mais oneroso da cesta fiscal estadual, o que está tatuado nos demonstrativos da estimativa da renúncia de receita. Destarte, é inequívoco que pelo menos seis modalidades de RTDs importam, conjuntamente, em vultosa renúncia de receita estatal, o que não é abrangido pelo artigo 64 da Lei do ICMS do Pará, e nem poderia, tendo em vista que ela não institui qualquer benefício fiscal. A rigor, a fonte normativa primária dos RTDs do Estado do Pará tem sido, de fato, decretos do Poder Executivo com nítida feição autônoma e que se prestam para alterar ou acrescentar dispositivos do Regulamento do ICMS do Estado do Pará, Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.

O que se tem percebido, portanto, é a disseminação de RTDs através de decretos do Poder Executivo, sem fundamentação em autorizativo legal. Sabe-se que o manejo de benefícios fiscais sem respaldo legal não é infortúnio privativo do Estado do Pará, uma vez que as unidades federativas, conflagradas em guerra fiscal pela atração de capital produtivo, tem preferido escamotear, ao máximo, eventuais regimes fiscais favorecidos em favor de sua base de contribuintes.

As consequências dessa guerra fiscal importam, por mais das vezes, em jogo em que todos perdem, considerado, particularmente, o fato da baixa transparência obstaculizar - quando não impedir - o acompanhamento pela sociedade e pelos órgãos de controle externo acerca da eficácia dos RTDs, o que acaba por deixar facilitada a via de concessões duvidosas, motivadas por interesses não republicanos de mero favorecimento pessoal. Nesta senda, a recalitrância do uso de decretos executivos como veículos criadores e alteradores do Regime Tributário Diferenciado do Estado do Pará implica em clara ofensa ao princípio da legalidade específica presente na Constituição Financeira.

Reforça-se que, embora tais benefícios fiscais possam ter recebido o beneplácito de convalidação, pelo vício de falta de autorização interfederativa a que se refere o artigo 155,

---

85 RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021.

§2º, XII, g, conforme possibilita a LC 160/2017, o fato é que remanescem com outra mácula de inconstitucionalidade, esta não sujeita ao saneamento da LC 160/2017: a ausência de qualquer aval parlamentar – seja pela via do decreto legislativo ou pela via legal - em sua criação, repercutindo, ofensa, ainda, aos princípios republicano, democrático e da separação dos poderes.

A outorga de RTD só com a força de penada executiva degrada a *rule of law*, posto que verte o benefício fiscal a favor sem crivo legislativo, equivalente no campo orçamentário à despesa sem previsão orçamentária. É ato que acaba por manifestar despreendimento de recursos públicos para apropriação privada sem o consentimento do povo reunido em parlamento.

Conquanto a LC 160/2017 não tenha interferido no vício de legalidade específica dos RTDs, tem-se que seria plausível cogitar a superação desta mácula através da produção futura de ato normativo legal, devidamente aprovado no parlamento, que se limitasse a reproduzir as previsões normativas hoje presentes nos decretos, de modo a conferir continuidade normativa aos RTDs, só que desta feita por intermédio do veículo normativo correto: a lei. Nesse cenário, haveria mera promoção à lei do conteúdo normativo dos decretos, que subsistiriam no mundo jurídico da maneira como exige a Constituição Financeira.

Tem-se que a edição dessa lei absorvente do conteúdo normativo dos RTDs seria bastante para fundamentar sua continuidade normativa, havendo que se ter o cuidado, no entanto, de não ocorrer a expansão material, temporal ou subjetiva dos benefícios fiscais, salvo autorização prévia do CONFAZ. Além disso, a lei não precisaria descer a tantas minúcias do RTD, mantendo certo nível de discricionariedade normativa ao Poder Executivo. No entanto, os elementos essenciais que compõem a regra matriz de “desincidência” devem constar no instrumento legal, de modo a carrear subsídios mínimos da renúncia fiscal. Obrigatório constar, então, os contribuintes elegíveis ao benefício, os setores econômicos favorecidos, o grau de desoneração máximo, os requisitos exigidos, as contrapartidas passíveis de serem impostas, a forma como se dará a concessão e as renovações, e os prazos de duração de usufruto do favor fiscal.

Não haveria problema, por exemplo, que a lei previsse intervalos máximos e mínimos de desoneração, delegando ao decreto sua concretização. É de se esperar, inclusive, que o exercício dessa extrafiscalidade que anima os RTDs, e reverbera zona de contato entre a Constituição Financeira e a Constituição Econômica, demande realmente uma legislação mais suave, a permitir adaptações rápidas via Poder Executivo. O que não pode ser admitido é uma

plena delegação do parlamento ao Poder Executivo, outorgando cheque em branco para a concessão de benefícios fiscais.

O segredo aqui é não estar nem tanto à terra, nem tanto ao mar. Uma legislação fluida que ofereça um quadro de movimentação possível da regulamentação dos benefícios fiscais pelo Poder Executivo, ao tempo que cumpre o princípio da legalidade específica, atende à necessidade de constante adaptação dos benefícios ao cenário econômico de momento.

## **6.2 A questão da anuência do CONFAZ e a LC 160/2017**

Na medida em que os RTDs foram utilizados vastamente no bojo da guerra fiscal do ICMS, tornou-se absolutamente necessário incluí-los na pretensão convalidante prevista na LC 160/2017, sob pena de expor à inconstitucionalidade todos eles pela fuga à prévia autorização do CONFAZ.

Nessa toada, observa-se que a LC 160/2017 tem preponderante caráter adjetivo, isso porque visou regulamentar como se procederia ao consenso federativo que trataria da reinstituição/convalidação de benefícios fiscais criados à margem da CF e da LC 24/1975, bem como a remissão de créditos decorrentes deles, tudo isso a ser corporificado em convênio específico do CONFAZ. A LC 160/2017 é, portanto, lei altruística, que veio ao mundo jurídico para dispor sobre a formação de outro ato normativo: o futuro convênio CONFAZ de reinstituição de benefícios fiscais.

Para cumprimento desse objetivo, a LC 160/2017 normatizou o quórum especial de aprovação desse convênio, estabelecendo a necessidade de sua aprovação e de sua ratificação pelo voto favorável mínimo de dois terços das unidades federadas sendo que cada região deveria deter pelo menos um terço de suas unidades federadas concordantes. Mesclou-se, portanto, critérios de anuência federal e regional, hipótese bem distinta da unanimidade nacional da LC 24/1975.

Além da fixação de quórum especial, a LC 160/2017 estabeleceu condições mínimas a serem exigidas pelo futuro convênio, e que correspondem, em síntese, a deveres de publicidade local e de registro no CONFAZ dos benefícios fiscais criados e concedidos. A publicidade, no âmbito do Estado do Pará, deu-se pela via do Decreto nº 2.014/2018.

A LC 160/2017 também impôs prazo máximo de 180 dias para a produção do convênio convalidador. No tocante à convalidação (restituição), a lei determinou limitações de índole material importantes, como a que a adstringe apenas aos benefícios fiscais que ainda estejam em vigor. Logo, benefícios já extintos não podem ser reanimados para surtirem

efeitos novamente. A LC 160/2017 ainda permitiu que a reinstituição dos benefícios fiscais se dê a menor, mas nunca a maior do que originariamente previsto.

Em pouco mais de quatro meses da publicação da LC 160/2017, e dentro do prazo máximo estipulado por ela, foi aprovado o Convênio CONFAZ 190/2017. Apesar das discussões acerca da constitucionalidade da LC 160/2017 e do Convênio 190/2017, objeto da ADI 5.902/AM, assume-se para esta pesquisa suas plenas validades, à míngua de decisão do STF sobre a questão até a data de produção desta dissertação.

O Convênio 190/2017, como não poderia deixar de ser, replica os balizamentos mínimos da LC 160/2017, regulando de maneira mais pormenorizada os deveres e o procedimento de convalidação (restituição) de benefícios fiscais criados pela LC 24/1975. Dele se extrai que a chamada restituição é um procedimento complexo, que se inicia com a publicação de todos os atos normativos que instituíram benefícios fiscais, segue com o registro deles e de toda documentação dos atos concessivos perante o CONFAZ e junto ao Portal Nacional da Transparência Tributária, e finaliza com a edição de legislação estadual ou distrital própria que sacramenta a restituição dos atos normativos antes publicados, incorporando o convênio CONFAZ ao direito local. É, portanto, a edição da lei local que ultima o procedimento de restituição de benefícios fiscais.

É importante perquirir acerca da natureza jurídica da restituição e o porquê de ser imprescindível que ela seja veiculada por lei local. Ao longo de todo trâmite legislativo que culminou na edição da LC 160/2017, sempre se enfatizou, nas diversas exposições de motivos das emendas aos substitutivos apresentados, que o objetivo da produção legislativa seria convalidar os benefícios fiscais instituídos à míngua de convênio CONFAZ autorizador. A própria notícia presente no site do Senado Federal, por ocasião da sanção da LC 160/2017, faz referência que o então presidente da República, Sr. Michel Temer, teria sancionado lei de convalidação de incentivos fiscais.<sup>86</sup> Apesar de referenciada diversas vezes, o termo “convalidação” não aparece em qualquer momento na LC 160/2017, que preferiu a nomenclatura “restituição”.

A restituição de benefícios fiscais até então era conformação jurídica desconhecida, cujos limites foram inaugurados pela própria LC 160/2017, porquanto dela não há referências em qualquer passagem da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional. Crê-se que o uso do termo “restituição” merece críticas.

---

<sup>86</sup> “Temer sanciona lei de convalidação de incentivos fiscais.” (SF, 2017, n.p.)

A rigor, a compreensão vernacular de reinstituir abrange a ideia de instituir de novo. Isto é, algo que já houvera sido instituído antes que passa por nova instituição. Ocorre que uma reinstituição só faria sentido jurídico caso o benefício fiscal antes instituído tivesse deixado de vigor, pelo que a reinstituição lhe emprestaria nova vigência. Nesse sentido, até por rigor semântico do enunciado normativo, reinstituição seria dar nova vida a um benefício fiscal que já houvera se esgotado antes. Ocorre que a LC 160/2017 afasta expressamente essa hipótese, ao exigir que só poderiam ser reinstituídos benefícios fiscais ainda vigentes. A reinstituição, nessa toda, perde qualquer referenciabilidade semântica, posto que os benefícios fiscais reinstituídos jamais deixaram de ter solução de continuidade. É dizer, sempre estiveram instituídos.

Em verdade, tem-se que os efeitos buscados pela LC 160/2017 e pelo Convênio CONFAZ 190/2017 são de emprestar novo fundamento de validade a benefícios fiscais que originalmente foram instituídos à margem de requisito exigido por ocasião de suas edições. O que se busca, à toda evidência, é corrigir vício original de falta de autorização do CONFAZ para que passem a vigor sem máculas, com reconhecimento de validade retroativa.

Embora estranho ao direito tributário e financeiro, o Direito Administrativo há muito conhece a possibilidade de suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos (MELLO, 2013; DI PIETRO, 2006). Essa supressão da invalidade originária com efeitos retroativos recebe, há longa data, na doutrina do Direito Administrativo, o nome de saneamento, de aperfeiçoamento ou, como é mais conhecida, de convalidação (CARVALHO FILHO, 2017).

Os institutos jurídicos são identificados não pelos nomes atribuídos, mas pelos efeitos pretendidos por ele e pelas mudanças que desejam promover no mundo jurídico. Um *nomen juris* deve ter relação de referenciabilidade entre o que proclama e seus reais efeitos jurídicos. Como nos alerta Bandeira de Mello (2013, p. 793), não bastaria a lei alcunhar uma cadeira de alto-falante para que ela pudesse, daí em diante, emitir sons amplificadas. A pretensão da LC 160/2017, confessada a plenos pulmões nos debates legislativos, não é de reintroduzir benefícios fiscais extintos nem de instituir por mais uma vez algo que já foi instituído antes. As pretensões são, em verdade, de emprestar validação retroativa aos benefícios fiscais editados sem o requisito fundamental de prévia autorização do CONFAZ.

O Convênio CONFAZ 190/2017, nesse sentido, se consubstancia em autorização, do próprio CONFAZ, para a convalidação dos benefícios fiscais outorgados pelos entes subnacionais sem sua anuência pretérita. É dizer, o órgão colegiado que teve sua manifestação

de vontade preterida no processo de criação de incentivos fiscais agora se manifesta em apreço a esses benefícios, de modo a extirpar deles, retrospectivamente, esse vício que os inquinava (sem impacto, como foi visto, em outros vícios que pudessem ser concorrentes).

Tanto assim é que a LC 160/2017 não se exime de “restituir” os benefícios fiscais, ela vai além e possibilita a remissão dos créditos tributários que, porventura, tenham sido constituídos em razão da existência do vício de origem. Em resumo, a intenção confessada pelo legislador, embora reste escamoteada da lei, foi, sem dúvida, de convalidar os benefícios fiscais dados sem autorização do CONFAZ.

Provavelmente, a escolha da alcunha restituição em vez do termo convalidação chamaria atenção a tema intrincado e delicado no âmbito do direito constitucional, acerca da possibilidade de se convalidar atos normativos que nasceram sob o signo da inconstitucionalidade congênita ou, ainda, de se admitir uma constitucionalidade superveniente sobre eles, o que, via de regra, sempre foi objeto de negativa na jurisprudência do STF<sup>87</sup>.

Não é à toa que tal sorte de argumento fora suscitado pelo Estado do Amazonas na ADI 5.902/AM, e referendado pela Procuradoria-Geral da República em seu parecer na qualidade de *custos legis*. A PGR, inclusive, escancara que, a despeito da LC 160/2017 e o Convênio 190/2017 não tratem expressamente de convalidação, a chamada reinstituição, por meio da reedição de leis inconstitucionais em sua origem, somada à remissão e à anistia de créditos tributários, corresponderia “à convalidação de leis inconstitucionais”.

Como dito, não é objeto desse estudo tratar da constitucionalidade ou não da possibilidade em abstrato das convalidações de benefícios fiscais tratadas na LC 160/2017 e no Convênio CONFAZ 190/2017<sup>88</sup>, tendo em vista, até mesmo, a complexidade que se pode

---

<sup>87</sup> A título de exemplo, veja-se recente acórdão em que o assunto foi tratado: Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E FINANCEIRO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REFERENDO EM MEDIDA CAUTELAR. NORMAS ESTADUAIS QUE TRATAM DE EMENDAS PARLAMENTARES IMPOSITIVAS EM MATÉRIA ORÇAMENTÁRIA. (...) 4. A figura das emendas parlamentares impositivas em matéria de orçamento público, tanto individuais como coletivas, foi introduzida no Estado de Roraima antes de sua previsão no plano federal, que só ocorreu com as ECs nº 86/2015 e 100/2019. Legislação estadual que dispôs em sentido contrário às normas gerais federais então existentes sobre o tema, o que não é admitido na seara das competências concorrentes. Inexistência de constitucionalidade superveniente no Direito brasileiro. (...) (ADI 6308 MC-Ref, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-201 DIVULG 12-08-2020 PUBLIC 13-08-2020)

<sup>88</sup> Daniel Pegado (2021, pg. 250), em estudo voltado a discutir sobre a constitucionalidade da LC 160/2017, anota que “A LC n. 160/2017 é a pedra de toque do regime jurídico peculiar e excepcional de convalidação dos efeitos dos benefícios fiscais de ICMS, reconhecidos e publicizados, pelos Estados e pelo DF, em desacordo com a Constituição de 1988. A maior parte das disposições prescritas nesse regime jurídico peculiar e excepcional guarda conformidade com as normas com feições federativas, democráticas e republicanas discursadas pela Constituição Financeira. Não obstante, algumas de suas prescrições são incompatíveis com o texto constitucional.

extrair entre o contratante de relevantes argumentos jurídicos, respeitantes, de um lado, ao entendimento tradicional que veda a convalidação de atos normativos inconstitucionais e o não reconhecimento da chamada constitucionalidade superveniente, e, de outro lado, a meritória pretensão de correção de rota da guerra fiscal com outorga de segurança jurídica aos envolvidos e saneamento de assunto sísmico ao federalismo nacional.

O que interessa para o presente estudo é cravar que, sob o epíteto eufemístico de reinstituição, o que foi veiculado pela LC 160/2017 e pelo Convênio CONFAZ 190/2017, se desnuda como verdadeiro procedimento de convalidação de benefícios fiscais concedidos com vício formal de origem, e perquirir se o Estado do Pará tomou as providências necessárias para a convalidação. Há, inclusive, decisões monocráticas no STF que corroboram o que é aqui lançado, ao classificarem, de maneira inequívoca, a LC 160/2017 como lei que possibilita a convalidação de benefícios fiscais irregulares.<sup>89</sup>

É dizer, o regramento trazido à luz da LC 160/2017 e corporificado no Convênio 190/2017, tem o intuito de normatizar a convalidação desses benefícios fiscais, de modo que fez prever a produção sucessiva de atos culminantes na edição de lei local que emprestará a eles novel fundamento de validade que será acoplado em adição, e não em substituição, ao ato normativo de origem.

Esclarecido esse ponto, cumpre dizer que, no tocante apenas e tão somente ao vício de falta de prévia autorização do CONFAZ, os RTDs, que haviam sido manejados no contexto da guerra fiscal, foram todos convalidados, dado que o Estado do Pará ultimou o *iter* procedimental da convalidação com a adição da Lei Estadual n° 8.930/2019, de 14 de novembro de 2019, que internalizou as disposições do Convênio CONFAZ 190/17 no Estado do Pará.

A lei paraense previu a convalidação de todos os benefícios fiscais constantes no Decreto n° 2.014/2018. Esse decreto do executivo estadual enumerou 111 atos normativos vigentes concessivos de benefício fiscal que não tinham sido precedidos de autorização do CONFAZ. Os RTDs que importam em renúncia de receita estão alocados nos itens 55

---

<sup>89</sup> A título de ilustração, segue trecho da decisão monocrática tomada pelo Ministro Alexandre de Moraes no bojo da ADI 4.534/GO. “Como se sabe, a Lei Complementar 160/2017 atribuiu competência ao CONFAZ para deliberar sobre “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 artigo 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar”. Ou seja, permitiu a convalidação de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, sendo que, para efeito do Convênio que tratar dessa matéria, flexibilizou-se o quórum de unanimidade estipulado na LC 24/1975, admitida a deliberação por maioria de dois terços dos Estados, desde que observado o mínimo de um terço em cada região geográfica do país (artigo 2º, incisos I e II, da LC 160/2017), e autorizada a “restituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro fiscais” (artigo 1º, II).”

(Refeições - Bares e Restaurantes), 62 (Indústria da Carne), 67 (Setor Atacadista), 68 (Indústria de Laticínios), 69 (Pescado) 73 (Indústria Moveleira), 80 (Palmito), 82 (Medicamentos) e 83 (Setor de Informática), pelo que se pode atestar que a fiscalidade paraense ultimou a convalidação decorrente do vício originário de ausência de consenso interfederativo em suas criações e concessões.

Desta feita, é preciso esclarecer que a edição da lei local incorporadora do convênio CONFAZ 190/2017, isto é, a Lei Estadual nº 8.930/2019, de 14 de novembro de 2019, e que representa o último ato convalidatório, não revoga os atos normativos anteriores e, *incontinenti*, reinstituí os benefícios fiscais por eles regrados. Os atos normativos pretéritos, isto é, os decretos que regulamentam os RTDs continuam vigentes, conquanto remanesçam perante o ato normativo primário as condicionantes, os requisitos, os pressupostos, as exigências, os limites, os procedimentos e tudo o mais que seja necessário para o gozo e o usufruto do benefício fiscal.

Assim, a lei local que internaliza o convênio CONFAZ 190/2017, o faz em razão da obrigatoriedade de anuência legislativa acerca do acordo encerrado pelo Poder Executivo no Convênio CONFAZ 190/2017<sup>90</sup>, porém não tem densidade normativa bastante, *in casu*, de, por si só, regulamentar a concessão de qualquer benefício fiscal. Ou seja: a lei que “reinstituí” os benefícios fiscais adere aos atos normativos primários, prestando-se como muleta de validade que lhe evita o claudicar. Não há que se falar, portanto, de revogação dos atos normativos primários, nem tácita muito menos expressamente, mas sim de alteração do fundamento de validade deles no tocante, apenas e tão-somente, ao vício de ausência de convênio CONFAZ. Desse modo, os RTDs continuam regulamentados e delineados, fundamentalmente, pelo Anexo I do RICMS, servindo-lhes a Lei Estadual nº 8.930/2019 apenas como suporte de anuência interfederativa que não tiveram por ocasião de suas criações, razão pela qual, na linha do que dito no tópico anterior, remanesce o vício do veículo normativo utilizado para suas constituições: decreto em vez de lei.

É importante salientar que a convalidação promovida pela Lei Estadual n 8.930/2019 não teria efeito sobre os RTDs já julgados inconstitucionais pelo STF, ainda que o motivo da inconstitucionalidade tenha sido a falta de anuência do CONFAZ. É porque nem mesmo os

---

<sup>90</sup> Na ADI 5.929/DF, de 14 de fevereiro de 2020, de relatoria do Ministro Edson Fachin, o STF à unanimidade, reafirmou vários precedentes anteriores, e assinalou que os “convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.” Anotou-se, ainda, que é necessária a submissão do convênio ao parlamento local não só para obediência do princípio da legalidade tributária específica, mas inclusive, para dar azo à transparência fiscal. No aludido julgado, o STF ainda assentou que a ratificação do executivo é necessária, mas não suficiente para dar eficácia ao convênio, sendo imprescindível a deliberação parlamentar.

bons propósitos jurídicos pensados na convalidação permitida pela LC 160/2017 não podem resistir diante de uma inconstitucionalidade já declarada pelo STF, o que seria, até mesmo, afronta ao atributo da coisa julgada e ao efeito vinculante das decisões tomadas no seio do controle concentrado de constitucionalidade, abrindo-se margem, no mais, ao ajuizamento de reclamação constitucional.

Outro seria o cenário se, ainda que pendente a ADI, a inconstitucionalidade de algum RTD não houvesse sido decidida pelo STF. Nesse caso a presunção de constitucionalidade do ato normativo primário somado aos efeitos convalidantes já mencionados possibilitariam plena eficácia dos benefícios fiscais criados originalmente à margem de autorização do CONFAZ. É fundamental, portanto, divisar entre a inconstitucionalidade já decidida, da inconstitucionalidade hipotética. O marco regulatório da convalidação não abrange as primeiras, mas tão somente as últimas.

A propósito, em várias ADIs que tratavam da criação de benefícios fiscais pelos estados e DF sem anuência do CONFAZ, tem se percebido que a Corte Suprema tem dado pela perda do objeto das ADIs em situações semelhantes, sob o argumento de que a convalidação encetada pelo procedimento previsto no Convênio CONFAZ 190/2017 importaria, na linha do que aqui é defendido, em alteração do fundamento de validade do ato normativo primário<sup>91</sup>.

De todo modo, é preciso salientar que mesmo em relação aos RTDs já julgados como inconstitucionais, é necessário preservar as situações jurídicas específicas e concretas, isto é, os benefícios fiscais individualmente já outorgados, máxime a diferenciação que deve ser realizada da decisão do STF no plano abstrato e no plano concreto (BARROSO, 2016, p. 152-153). Assim, embora no plano abstrato a decisão do STF possa extirpar a eficácia e a aplicabilidade ao benefício fiscal, no campo das relações jurídicas concretas, é passível de ser constituir blindagem em favor de cláusulas preclusivas, ou até mesmo, na ponderação de outros valores de estatura constitucional, como a segurança jurídica e do planejamento tributário-econômico das empresas até então agraciadas, salvo se comprovada malícia ou má-fé no deferimento do incentivo, e vedada, por óbvio, a renovação do benefício.

Mais recentemente, nas alterações de RTD já pós LC 160/2017 e Lei Estadual nº 8.930/2019, tem se percebido evolução do trato na gestão fazendária e jurídica acerca do RTD, sem descurar, contudo, de seu caráter de instrumento da guerra fiscal. A título de exemplo, no processo 2020/875071, que culminou no Decreto 1.266/2020, ampliou-se a

---

<sup>91</sup> ADI 4.834/RJ

abrangência do RTD Atacadista, através de confessada intenção de aderir a benefício fiscal existente em outra unidade federativa, no caso, o Estado do Tocantins. Embora esse expediente seja lícito, conforme previu a LC 160/2017<sup>92</sup>, dele se denota muito claramente à reminiscência da disputa interestadual pela atração de investimentos pela via de benefício fiscal do ICMS, agora parcialmente referendada pela LC 160/2017.

Tem-se percebido, também, que a partir de 2022, a fiscalidade paraense tem emitido atos formais de ratificação legislativa acerca dos convênios CONFAZ por intermédio de decretos legislativos. De fato, os Decretos Legislativos 13, 14, 15, 16, 17, 21 e 22 de 2022, bem como os 02, 03, 08, 09, 13 e 14 de 2023 tiveram como objeto a ratificação pela Assembleia Legislativa do Estado de acordos firmados com anuência do executivo paraense no âmbito do CONFAZ, o que sinaliza viragem de comportamento positivo e tendente ao alinhamento ao que exige o artigo 155, § 2º, XII, "g". Embora se defenda aqui que a via ideal de internalização desses convênios seja a lei própria e formalmente dita, como aliás foi feito com a internalização do Convênio 190/2017, é de se reconhecer que parte da doutrina, e inclusive precedentes do STF, vem aceitando o uso do decreto legislativo também, pelo que se deve ter como legítima, por ora, a escolha da Administração Fazendária.

### **6.3 Os RTDs e a distinção entre contribuintes pela sua origem local**

É chegado o momento de avaliar se os RTDs encontram óbice em razão do que prevê o artigo 152 da Constituição Federal, cujo conteúdo veda a imposição de tratamentos diferenciados a bens e serviços de qualquer natureza com base na sua procedência ou destino.

Esse dispositivo constitucional já foi suscitado em ADI, a multicitada 6.479/PA, e foi tido como uma das razões para a inconstitucionalidade de RTD então existente, que regulava regime tributário diferenciado nas operações com trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo e produtos derivados da farinha de trigo, e exigia que para o usufruto do benefício fiscal todas as etapas de industrialização do trigo fossem realizadas em estabelecimento localizado no Estado do Pará.

Dos RTDs atualmente vigentes e que importam em renúncia de receita, poder-se-ia argumentar que o referente ao setor atacadista pudesse incidir nessa vedação, uma vez que exige a existência de instalações comerciais em território paraense como pressuposto para o

---

92 § 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma dos §§ 2º e 2º-A deste artigo, enquanto vigentes.

benefício. Ocorre que das peculiaridades do segmento econômico agraciado, isto é, de empreendimentos que se dedicam ao abastecimento do atacado comercial no Estado do Pará, seria inerente a essa condição a circunstância do comerciante deter instalações no território paraense. É dizer, o referido RTD não estabelece favor ou preconceito em relação a produtos vindos de determinadas regiões do país, nem prioriza bens fabricados no Pará, apenas edifica a todos atacadistas que funcionam para o abastecimento do mercado de consumo local a possibilidade de aderência a regime facultativo e favorecido de pagamento do ICMS, independentemente da sede de sua organização empresarial. É caso bem distinto do RTD do Trigo tido como inconstitucional pelo STF, que previa enfaticamente que apenas os produtos industrializados no Pará poderiam valer-se do alívio tributário.

As mesmas considerações aproveitam ao RTD do Setor Atacadista de Medicamentos e de Refeições e Fast Food. Acerca desse último, é ínsito ao setor de fornecimentos de alimentos preparados para refeição que estejam localizados no Estado do Pará, não havendo no referido benefício fiscal qualquer referência à origem ou procedência dos insumos necessários para a produção dos pratos. Como já referido, esse benefício fiscal detinha, em sua conformação original, maior intensidade de renúncia de receita acaso o estabelecimento fornecesse, para além das refeições, espetáculo de músicos paraenses, o que, nesse ponto, incidiria certamente em tratamento desigual entre brasileiros, a vocalizar inconstitucionalidade, dado que se o artista não fosse do Pará, o regime tributário diferenciado seria menos atrativo. No entanto, essa exigência fora extirpada do perfil normativo do benefício, tornando-o imaculado nesse ponto.

O RTD de Informática também é fulcrado na atividade comercial e não faz qualquer distinção entre a origem ou o destino dos produtos, pelo que não se pode dele extrair qualquer preferência a produtos ou bens produzidos no Pará.

É de se notar, portanto, que as vedações do artigo 152 da Constituição Federal, de regra, são juridicamente suscetíveis em benefícios fiscais ao setor industrial, restando de difícil configuração nos benefícios fiscais vinculados à atividade puramente comercial e a origem do bem comercializado é irrelevante para o enquadramento do regime fiscal.

Assim sendo, os RTDs industriais, referentes à Indústria da Carne e do Palmito, embora não contenham dispositivo expresso, como havia no da Indústria do Trigo, que mencione que o benefício fiscal é restrito aos produtos industrializados no Pará, na prática promovem uma estrutura normativa que restringe a carga fiscal favorecida aos estabelecimentos empresariais do Pará. Em verdade, o benefício fiscal da carne, por exemplo,

não repercute em alívio fiscal em favor de carne oriunda de qualquer lugar, mas apenas aquelas cujo abate se deu em estabelecimento que seja aderente ao RTD e que, mesmo à míngua de dicção normativa mais clara, diz respeito aos frigoríficos situados no Estado do Pará. O mesmo se pode dizer do RTD do Palmito, cujo processo de industrialização naturalmente ocorre em território paraense.

Nesse ponto, a diferença é que nos RTDs sobre o comércio, onde a renúncia fiscal ocorre sobre todos os produtos do beneficiário, sem distinção de origem e de destino, nos RTDs industriais fatalmente ele é restrito aos produtos que tiveram o processo industrial perfectibilizado em solo paraense, figurando-se, portanto, como forma de proteção à industrial local. Sustenta-se, contudo, que esse fato não induz ofensa ao artigo 152 da Constituição Federal, pelo menos não a partir de sua releitura que se propõe nesta dissertação. De fato, cabe rememorar que, no tocante ao ICMS, a proteção do mercado nacional e do federalismo já recebeu reforço bastante e suficiente através do artigo 155, § 2º, XII, "g", que exige convênio interfederativo para a criação de benefícios fiscais, o que hoje, segundo a LC 24/1975, demanda, nada mais, nada menos, que a aceitação unânime por todos os estados e pelo DF.

Ora, se o artigo 152 visa evitar máculas ao federalismo, de modo que as esferas federativas não se digladiem entre si, seu cabimento tem razão de ser em outros tributos do qual não se tem previsão de diálogo interfederativo em sua criação e concessão, como seria o caso do IPVA, por exemplo. O artigo 152, portanto, funcionaria à perfeição em obstaculizar que determinada unidade federativa concedesse isenção de IPVA apenas aos automóveis produzidos em seu território.

No tocante ao ICMS, porém, o artigo 152 deve ser visto apenas como reforço do artigo 155, § 2º, XII, "g", uma vez que, mesmo que o benefício fiscal implique direta ou indiretamente em proteção à indústria de determinada unidade federativa em face das outras, se assim foi feito, feito foi com a anuência de todas as unidades federativas, inclusive as prejudicadas, pelo que essa manifestação de concordância corporifica os espaços de acordo que são, não apenas possíveis, mas desejáveis em uma estrutura federada.

Seria de todo estranho, de fato, que benefício fiscal que foi aprovado à unanimidade no CONFAZ, permitindo, a título de exemplo, que as indústrias do trigo no Pará recebessem tratamento fiscal favorecido dos seus produtos no comércio local, fosse apontado como inconstitucional por afrontar o artigo 152. Dada as peculiaridades dos benefícios fiscais do ICMS, a correta leitura do artigo 152 é que ele só pode ser suscitado em reforço de inconstitucionalidade, acaso tenha sido verificada ofensa ao artigo 155, § 2º, XII, "g". Por si

só, o artigo 152 não induz em inconstitucionalidade, uma vez que a tributação diferenciada com base na origem ou no destino recebeu o beneplácito até mesmo de quem seria, em tese, prejudicado pela medida, isto é, os outros entes federativos, razão mais que suficiente para prestigiar sua edição como produto de um federalismo dialógico.

A se defender uma carga eficaz autônoma e própria ao artigo 152 no tocante aos benefícios fiscais do ICMS, na prática se inviabilizaria totalmente seu manejo como instrumento de atração de estabelecimentos industriais, o que parece, não deveria ser uma vedação peremptória. Embora se reconheça, repita-se, que as políticas de desenvolvimento regional devam estar lastreadas mais em benefícios fiscais de tributos federais, não é de se descartar a possibilidade ou a necessidade que a redução da carga do ICMS funcione como estímulo a mais em determinadas circunstâncias sem as quais o investimento privado seria impossível.

Isto posto, compreende-se nesta pesquisa que os atuais RTDs do Pará, dado terem recebido a convalidação permitida pela LC 160/2017, não maculam o artigo 152 da Constituição Federal, ainda que se possa aferir, no tocante ao RTD da Carne e ao RTD do Palmito, que seus produtos recebam tratamento diferenciado em razão de serem industrializados no Estado do Pará.

#### **6.4 O RTD e o artigo 28 da Constituição Estadual do Pará**

A Constituição do Estado do Pará prevê em seu artigo 28, §4º, que pessoa jurídica ou física que descumpra as normas e padrões de proteção ambiental, bem como não observa a legislação trabalhista e os direitos da mulher, sobretudo os referentes à maternidade, não podem ser beneficiárias de incentivo fiscal.<sup>93</sup> Como já foi assinalado antes, trata-se de norma de expansão do artigo 195, §3º da Constituição Estadual, e que tem como intuito ampliar o rol de bens da vida essenciais cujo desrespeito impede a concessão de benefícios fiscais e implica no seu cancelamento, caso já concedido.

Ocorre que de nada adianta haver norma de estatura constitucional que encerra legítimas preocupações do poder público no atendimento de determinados direitos, e que

---

93 Artigo 28§ 4º A pessoa física ou jurídica em débito com o fisco, com o sistema de seguridade social, que descumpra a legislação trabalhista ou normas e padrões de proteção ao meio ambiente, ou que desrespeite os direitos da mulher, notadamente os que protegem a maternidade, não poderá contratar ou obter autorização do Poder Público, nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais, creditícios, administrativos ou de qualquer natureza, ficando rescindido o contrato já celebrado ou cancelada a autorização já emitida, sem direito à indenização, uma vez constatada a infração.

reforça a blindagem e a proteção a que foram merecedores, se acaso não se estabelecerem procedimentos fiscalizatórios minimamente eficazes para sua cogência e *enforcement*.

Nenhum dos RTDs vai ao encontro do artigo 28 da Constituição Estadual, uma vez que não há, dentre os documentos exigidos para sua adesão, qualquer investigação, ainda que mínima ou preliminar, acerca do alinhamento dos pretendentes com as disposições proibitivas da norma constitucional estadual. Sequer a certidão negativa de débitos da seguridade social é exigida, o que seria procedimento simples e corriqueiro até mesmo no cotidiano das contratações da administração pública.

É bem verdade que a comprovação do atendimento aos direitos das mulheres, sobretudo os respeitantes à maternidade, podem ser mais complexos, à míngua de certidões específicas sobre o assunto emitidas por órgão competente. O mesmo não se pode dizer a respeito do resguardo dos direitos trabalhistas e ambientais. Nessas duas áreas já são consagrados os órgãos de fiscalização correspondentes, e que tem competência para a emissão de certidões negativas de autuações ou débitos.

Para ilustrar essa realidade, basta rememorar que cabe à Secretaria de Estado do Meio Ambiente a expedição de certidões de punibilidade em decorrência de infrações ambientais, conforme dispõe a Ordem de Serviço nº 01, de 04 de outubro de 2013. Também cabe ao órgão ambiental estadual a expedição do devido licenciamento ambiental, inclusive os respeitantes à atividades rurais ou de abatedouro/frigorífico da bovinocultura, conforme preveem os decretos estaduais nº 216, de 22 de setembro de 2011, e o nº 1.417, de 1º de outubro de 2015. Nessa toada, seria simples a cobrança, pela SEFA, da documentação comprobatória de que o aderente ao RTD não tem condenação em aberto por infrações ambientais e que exerce sua atividade de maneira licenciada.

No que tange à questão trabalhista, a comprovação de adequação também é simples, bastando a juntada de Certidão de Débitos e Consulta de Autos de Infração Trabalhista regulamentada pela Portaria do Ministério do Trabalho e Previdência nº 667/2021, e acessível pela internet instantaneamente.<sup>94</sup> A propósito, igualmente a Justiça do Trabalho, em cumprimento à Lei nº 12.440/2011, emite Certidão Negativa de Débitos Trabalhistas – CNDT através da internet e sem qualquer custo<sup>95</sup>, o que poderia ser cobrado de maneira habitual e automática para a adesão ao RTD. O único RTD que menciona a obediência às leis trabalhistas é o RTD Atacadista, sem, contudo, corporificar meios de mínimos de verificação de regularidade.

---

<sup>94</sup> <https://eprocesso.sit.trabalho.gov.br/Certidao/Emitir>

<sup>95</sup> <https://cndt-certidao.tst.jus.br/inicio.faces>

Cumpra dizer, em retrospectiva histórica, que o Decreto 1.623/16 revogou algumas exigências para adesão ao RTD da Carne Bovina. De fato, a mencionada norma fez por dispensar a apresentação de certificado de regularidade ambiental perante a Secretaria de Meio Ambiente, de certificado de Regularidade Sanitária emitidos por órgãos estaduais e federais pertinentes, e de certificado de idoneidade cadastral perante operações pactuadas com o Banpará, bastando agora o cumprimento dos requisitos formais gerais já de praxe de todos os RTDs. Isto é, o único RTD que apresentava algum tipo de comprovação de adequação ambiental deixou de fazê-lo.

Tal encaminhamento vem na contramão das maiores preocupações ambientais e de sustentabilidade, uma vez que eximiu os beneficiários de favor fiscal de comprovarem, ao menos, o pleno atendimento acerca de condicionantes ambientais e sanitárias. É de se esperar de empresas que gozam de benefício fiscal do Estado do Pará que, pelo menos, o façam no pleno respeito às leis de preservação e proteção ambiental, pelo que é de difícil explicação a retirada de tais requisitos para o usufruto do RTD. A desnecessidade de fazer juntar as certidões de regularidade ambiental e sanitária sinaliza que o decreto alterador impossibilitou, na prática, a plena eficácia da norma constitucional, vulgarizando, em potencial, a concessão do benefício fiscal a infratores ambientais ou a agentes econômicos que não assegurem condições mínimas de salubridade do estabelecimento.

Ademais, não é despropositado suscitar que, dentre os princípios gerais da atividade econômica encartados na Constituição Federal de 1988, ganha relevo aquele que prevê a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (artigo 170, VI, da Constituição Federal). Deste dispositivo constitucional, que trata da ordem econômica e financeira, se extrai plena validade ao arcabouço constitucional estadual que submete beneficiários de favor fiscal à plena observância das normas ambientais, tudo com o propósito de favorecer produtos, bens e serviços alinhados à ideia de sustentabilidade<sup>96</sup> ambiental.

Outorgar vantagens fiscais, sob a condição de observância de padrões ambientais superiores, trata-se de típica ação de regulação estatal em que os agentes privados de mercado são chamados a contribuir em assuntos de interesse público com o deliberado aproveitamento

---

<sup>96</sup> Avulta de importância a contribuição da doutrina na evolução do conceito de sustentabilidade, que passando do tripé já consagrado passa a ser visto sob um pálio de múltiplas funcionalidades, reverberando as cinco dimensões de Sachs. Com efeito, Ignacy Sachs (1993), expondo sobre a necessidade de um novo arranjo entre os diversos capitais estruturantes do mundo moderno, acaba por referenciar em acréscimo ao tripé tradicional da sustentabilidade, as dimensões espacial e cultural do conceito, chegando a uma definição quántupla de desenvolvimento sustentável que hoje é majoritária na doutrina especializada. Assim, as cinco facetas do desenvolvimento sustentável são a ecológica, a social, a econômica, a espacial e a cultural.

das suas virtudes, como a capacidade de inovação, de investimento e de organização, para concretização de objetivos sociais (GONÇALVES, 2010, p. 3). A rigor, o favorecimento fiscal de bens e serviços ambientalmente adequados visa corrigir uma falha muito clara no mercado de bens sustentáveis: exatamente por se submeterem às regras de sustentabilidade, acabam por se tornar mais caros e têm dificuldades na concorrência em face de congêneres que não se sujeitam aos mesmos rigores ambientais. Nessa quadra, o mecanismo de preço apresenta disfuncionalidades em sua tarefa de melhor traduzir as informações de oferta e procura, uma vez que retira da prateleira o melhor produto em razão da competição desleal de produtos mais baratos, porém ambientalmente irresponsáveis.

Sabe-se que o preço funciona no capitalismo como um veículo importante de transmissão de informações sobre os produtos e os serviços postos à disposição no mercado, de maneira que haja congruência de expectativas de venda do fornecedor com a de compra pelo cliente. Ocorre que, quando se está a tratar de produtos escassos, como o são os bens sob cuidados ambientais mais rigorosos, o mecanismo de preço funciona mal, já que não fornece, *per si*, aos potenciais consumidores, informações adequadas sobre a escassez desse bem, nem as vantagens sociais em comprá-los (SALOMÃO FILHO, 2019, p. 19-22).

O favorecimento fiscal de produtos ambientalmente apropriados ajuda, assim, a corrigir uma falha de mercado conhecida como “seleção adversa”, que ocorre quando há uma assimetria de informações entre fornecedores e clientes, que acabam não selecionando para compra os serviços e produtos melhores, pelo fato de não terem conhecimento de todas as repercussões positivas que a compra destes produtos e serviços detêm em comparação com outros presentes no mercado. Isso causa a prevalência de produtos piores nos mercados, com a diminuição da participação, ou até mesmo, a exclusão mercadológica dos produtos ambientalmente melhores.<sup>97</sup>

Nesse sentido, ao deixar de exigir certidão de regularidade ambiental e sanitária dos aderentes do RTD da Carne Bovina, e não as cobrar de nenhum outro RTD, o Estado do Pará passa defasada mensagem que é indiferente acerca da conduta ambiental/sanitária de seus beneficiários de favor fiscal, o que, em última instância, deprecia o trabalho daqueles

---

<sup>97</sup> Assim, quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas “externalidades”, o que se faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos. No sentido inverso, isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório, para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido). (SCHOUERI, 2005, p. 44)

empreendimentos com melhores práticas, alocando-os em situação de concorrência desleal com os fornecedores sem preocupação ambiental.

Em verdade, o artigo 28 da Constituição Estadual do Pará corporifica sofisticada medida de regulação estatal em favor de empreendimentos que não apenas se mostrem aptos a obedecer as normas ambientais, mas igualmente as trabalhistas, as da seguridade social e as respeitantes aos direitos da mulher, pelo que é dever da atividade fazendária dar aplicação efetiva ao dispositivo, fazendo por demandar documentos mínimos que atestem a idoneidade do requerente à adesão ou renovação de RTD, sob o risco de não o fazendo, estar o Estado do Pará dispendendo gasto tributário em favor de quem não respeita seu patrimônio natural e humano.

Em última instância, é do interesse das empresas que se esforcem para atender ao regramento das legislações ambiental/trabalhista/seguridade/direitos da mulher que aquelas que não o fazem não tenham acesso aos mesmos benefícios fiscais, fazendo por refletir, no preço do produto, a distinção de qualidade que sua boa atuação nessas áreas reverbera para toda a sociedade. Significa, nesse sentido, em internalizar, aos merecedores, a externalidade positiva que geram para todos. Não cobrar documentos comprobatórios mínimos significa igualar desiguais, acentuar a assimetria de informações do mercado e transformar em letra morta o artigo 28 da Constituição Estadual.

## **6.5 As estimativas de impacto fiscal dos RTDs**

A necessidade de estimativa prévia da renúncia de receita por ocasião da criação e da concessão de benefícios fiscais é assunto que foi tratado com desenvoltura pela Lei de Responsabilidade Fiscal, e que ganhou *status* constitucional com o advento do artigo 113 do ADCT, cuja ampliação normativa já foi mencionada, e passa a obrigar igualmente a União, os estados, o DF e os municípios.

A visualização do total de renúncias fiscais de cada ente federativo encontra melhor abrigo atualmente nos Anexos da Estimativa e de Compensação de Renúncias de Receitas, previsto na LRF como um dos documentos que comporão o projeto da LDO de cada ano. Para o exercício financeiro de 2023, o Estado do Pará previu na LDO que deixará de arrecadar cerca de aproximadamente R\$541 milhões de ICMS em razão dos incentivos fiscais referentes ao Regime Tributário Diferenciado (RTD).

A síntese dos valores resultantes de todas as exonerações fiscais do Estado pode ser verificada abaixo, em tabela fornecida em anexo próprio da LDO 2023:

Quadro 8 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2023

TRIBUTO	MODALIDADE	PROGRAMAS / SETORES / BENEFICIÁRIOS	2023	2024	2025	COMPENSAÇÃO	
ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DA PECUÁRIA	58.074.943	61.485.911	65.040.411	Estes benefícios fiscais não comprometem as metas fiscais estabelecidas pelo Estado, uma vez que foram expurgados do Cálculo de Receita, conforme definido no inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade e Fiscal).	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA EM GERAL	99.848.839	105.713.351	111.824.640		
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	23.140.497	24.499.628	25.915.952		
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) – COMÉRCIO ATACADISTA	4.212.564	4.459.984	4.717.815		
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) – INDÚSTRIA DA CARNE	403.830.548	427.549.091	452.265.704		
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) – INDÚSTRIA DE PALMITO	1.930.148	2.043.514	2.161.649		
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – INDÚSTRIA DO PESCADO	10.266.351	10.869.334	11.497.690		
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – PRODUTOS DA CESTA BÁSICA	244.619.874	258.987.353	273.959.412		
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – LATICÍNIOS INDUSTRIAIS	53.889.101	57.054.218	60.352.522		
	REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	7.875.150	8.337.689	8.819.690		
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA EM GERAL	7.607.147	8.053.944	8.519.543		
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INFORMÁTICA	25.453.940	26.948.949	28.506.868		
			REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - MEDICAMENTOS	57.342.053	60.709.975		64.219.619
			REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) – REFEIÇÕES	48.828.415	51.696.299		54.684.862
OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – COMÉRCIO DE MÁQUINAS PESADAS			45.632.164	48.312.319	51.105.255		
OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – QUEROSENE DE AVIAÇÃO			23.708.821	25.101.333	26.552.441		
ISENÇÃO		LEI SEMEAR Nº 6.572/2003 - CULTURA	15.000.000	20.000.000	25.000.000		
		LEI ICMS Nº 5.530/1989 - DEFICIENTES	1.312.997	1.390.115	1.470.477		
OUTROS		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS - PROGRAMA SUA CASA	128.629.668	136.184.590	144.057.421		
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS - INDÚSTRIA DA MOVELARIA	890.223	942.509	996.995		
		INCENTIVOS CONCEDIDOS NO ANO CORRENTE - OUTROS SETORES	62.922.569	66.618.257	70.469.458		
IPVA		ISENÇÃO	LEI IPVA Nº 6.017/1996 - DEFICIENTES	2.414.490	2.556.302	2.704.082	
	LEI IPVA Nº 6.017/1996 - TAXISTAS E OUTROS		5.491.848	5.814.406	6.150.536		
ITCD		LEI ITCD Nº 5.529/1989	16.940	17.935	18.972		
<b>TOTAL</b>			<b>1.332.939.289</b>	<b>1.415.347.004</b>	<b>1.501.012.014</b>		

Fonte: Seplad. Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/LDO-2023-Publicada-IOE.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

Já para 2024, a previsão, segundo o projeto de LDO 2024, é de renúncia fiscal na casa de R\$1,5 bilhão, aumento de quase 15% de um exercício financeiro para outro, sendo R\$640 milhões respeitantes aos RTDs, acréscimo de quase 20% em relação a 2023.

Quadro 9 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2024

TRIBUTO	MODALIDADE	PROGRAMAS / SETORES / BENEFICIÁRIOS	2024	2025	2026	2027	COMPENSAÇÃO
ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	75.036.009	79.857.928	85.039.729	91.098.980	Estes benefícios fiscais não comprometem as metas fiscais estabelecidas pelo Estado, uma vez que foram expurgados do Cálculo de Receita, conforme definido no inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO – INDÚSTRIA EM GERAL	85.688.579	91.195.048	97.112.488	104.031.947	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO – INDÚSTRIA DO PESCADO	5.630.320	5.992.133	6.380.949	6.835.604	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - COMÉRCIO ATACADISTA	13.636.245	14.512.529	15.454.214	16.555.358	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INDÚSTRIA DA CARNE	442.198.771	470.615.083	501.152.232	536.860.331	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INDUSTRIA DE PALMITO	1.909.884	2.032.616	2.164.508	2.318.734	
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS - INDÚSTRIA DO PESCADO	15.655.459	16.661.501	17.742.628	19.006.826	
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – PRODUTOS DA CESTA BÁSICA	289.196.912	307.781.110	327.752.331	351.105.340	
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – LATICÍNIOS INDUSTRIAIS	67.511.135	71.849.495	76.511.647	81.963.255	
	REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	8.723.509	9.284.094	9.886.518	10.590.952	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA EM GERAL	5.344.483	5.687.927	6.057.004	6.488.577	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DO PESCADO	141.030	150.092	159.832	171.220	
	ICMS	REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INFORMÁTICA	35.898.683	38.205.582	40.684.656	
REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - MEDICAMENTOS			73.832.279	78.576.844	83.675.518	89.637.566	
REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - REFEIÇÕES			65.639.965	69.858.081	74.391.014	79.691.523	
OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – COMÉRCIO DE MÁQ. PESADAS			27.263.938	29.015.957	30.898.737	33.100.334	
OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS – QUEROSENE DE AVIAÇÃO			63.264.002	67.329.435	71.698.290	76.806.937	
ISENÇÃO		LEI ICMS Nº 5.530/1989 - PcD	41.838	44.527	47.416	50.794	
		LEI 6.572/2003 - LEI SEMEAR CULTURA	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000	
OUTROS		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS - PROGRAMA SUA CASA	178.189.818	189.640.545	201.945.891	216.334.940	
		OUTROS TRATAMENTOS ESPECIAIS - INDÚSTRIA DA MOVELARIA	756.354	804.958	857.190	918.267	
	NOVOS INCENTIVOS CONCEDIDOS VIA REGUL. DO ICMS - OUTROS SETORES	47.581.350	50.638.994	53.924.844	57.767.097		
IPVA	ISENÇÃO	LEI IPVA Nº 6.017/1996 - PcD	3.343.877	3.558.760	3.789.680	4.059.702	
		LEI IPVA Nº 6.017/1996 - TAXISTAS E OUTROS	7.016.258	7.467.132	7.951.658	8.518.229	
ITCD		LEI ITCD Nº 5.529/1989	501.578	520.638	540.266	561.876	
TOTAL			1.544.002.276	1.641.281.010	1.745.819.238	1.868.057.906	

Fonte: Seplad. Disponível em: [https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2023/05/0.0\\_-LDO-2024-COMPLETA-1.pdf](https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2023/05/0.0_-LDO-2024-COMPLETA-1.pdf). Acesso em: 11 maio 2023.

Os RTDs correspondem, sob essa ótica, a cerca de 40% do total das renúncias fiscais do Estado do Pará, superando quaisquer outras formas de incentivo fiscal, inclusive aquelas provenientes da Política de Incentivos Fiscais, que está corporificada na lei geral nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, e leis setoriais 6.912, 6.913, 6.914 e 6.915, todas de 03 de outubro de 2006.

Postos em perspectiva, o quadro de renúncias fiscais das LDO 2023 e 2024, se percebe com facilidade que em muito diferem daquele veiculado pela LDO 2022, que assim consolidava as estimativas de renúncia fiscal:

Quadro 10 – Demonstrativo de Estimativa e Compensação da renúncia de Receita no Estado do Pará - LDO 2022

TRIBUTO	MODALIDADE	PROGRAMAS / SETORES / BENEFICIÁRIOS	2022	2023	2024	COMPENSAÇÃO
ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	67.503.321	71.572.033	75.826.865	Estes benefícios fiscais não comprometem as metas fiscais estabelecidas pelo Estado, uma vez que foram expurgados do Cálculo de Receita, conforme definido no inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DA PECUÁRIA	-	-	-	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA EM GERAL	48.497.659	51.420.819	54.477.696	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DO PESCADO	2.259.680	2.395.880	2.538.311	
	REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO	POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - AGROINDÚSTRIA	17.370.559	18.417.556	19.512.448	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DA PECUÁRIA	-	-	-	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA EM GERAL	10.408.336	11.035.691	11.691.743	
		POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ESTADO - INDÚSTRIA DO PESCADO	116.517	123.540	130.884	
	ISENÇÃO	VEÍCULOS AUTOMOTORES DESTINADOS A DEFICIENTES	1.195.221	1.267.262	1.342.599	
		LEI 6.572/2003 - LEI SEMEAR	10.000.000	10.000.000	10.000.000	
	OUTROS	REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INFORMÁTICA	54.236.817	57.505.901	60.924.526	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - MEDICAMENTOS	57.083.022	60.523.658	64.121.684	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INDÚSTRIA DE PALMITO	1.861.217	1.973.400	2.090.715	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - INDÚSTRIA DA CARNE	245.179.908	259.957.943	275.411.987	
			REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - REFEIÇÕES E FAST FOOD	61.726.377	65.446.888	
		REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS (RTD) - COMÉRCIO ATACADISTA	49.962.553	52.974.009	56.123.221	
IPVA	ISENÇÃO	VEÍCULOS AUTOMOTORES DESTINADOS A DEFICIENTES	2.214.266	2.347.729	2.487.298	
		LEI 6.017/1996 - LEI IPVA	6.160.747	6.532.082	6.920.403	
ITCD		LEI 5.529/1989 - LEI ITCD	455.329	482.774	511.474	
<b>TOTAL</b>			<b>636.231.528,65</b>	<b>673.977.164,36</b>	<b>713.449.444,82</b>	

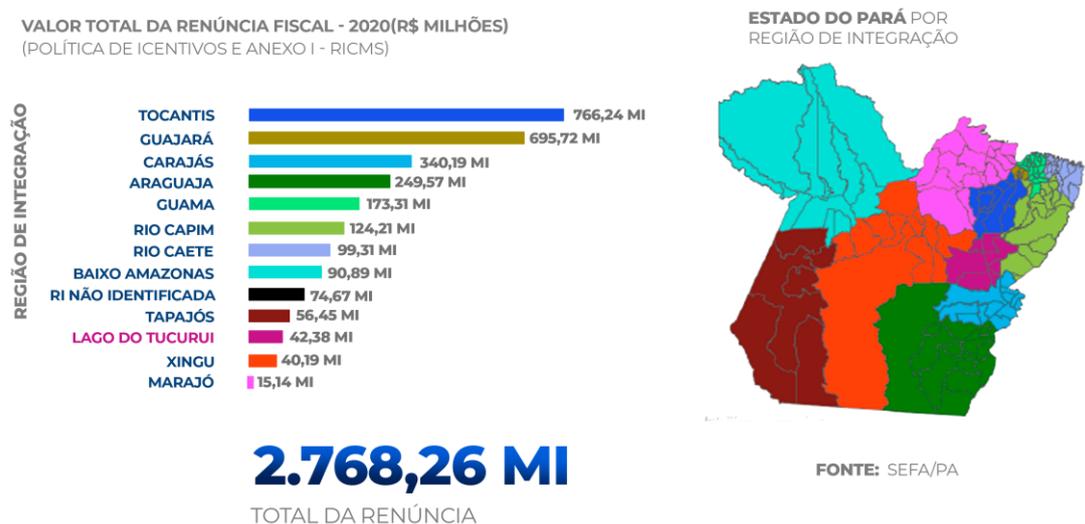
Fonte: Seplad. Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/Lei-LDO-2022-com-LEI-PERODO-ELEITORAL.pdf>. Acesso em: 11 maio 2023.

Isto é, segundo a LDO de 2022, as renúncias fiscais em 2023 seriam na ordem de R\$673 milhões, bem diferente da expectativa da LDO de 2023, que praticamente dobrou esse número para R\$1,3 bilhão de renúncias.

O número tende a ser ainda maior.

Com efeito, nos trabalhos levados a cabo pelo Grupo de Trabalho que foi instituído pela Portaria SEFA nº 393/2021, com o objetivo de implementar o modelo de gestão, controle e acompanhamentos dos incentivos e benefícios fiscais no Estado do Pará, e sobre o quais se teve conhecimento das conclusões via Lei de Acesso à Informação, a renúncia fiscal do Estado do Pará, tomando em consideração apenas os benefícios fiscais da Política de Incentivo e dos RTDs, teriam superado, no exercício financeiro de 2020, os R\$2,7 bilhões, conforme demonstra o quadro regionalizado a seguir.

Gráfico 5 – Valor Total de Renúncia Fiscal no Estado do Pará do RICMS– Exercício de 2020



Fonte: Sefa (Relatório do Grupo de Trabalho das Renúncias Fiscais)

As discrepâncias quantitativas indicam dificuldades da Fazenda Estadual em categorizar suas renúncias fiscais, uma vez que, a par da grande diferença em números, não houve alteração significativa na macroestrutura fiscal das renúncias, sugerindo-se, na verdade, grandes mudanças de metodologia entre os diversos documentos.

De qualquer forma, seja com os olhos postos nas LDOs 2023 e 2024, seja tomando como base a LDO 2022, ou, ainda, os resultados do Grupo de Trabalho da Portaria 393/2021, o fato concreto é que, segundo o próprio Estado do Pará, os RTDs são veículo de grande materialidade exonerativa, figurando-se, em ambas LDOs, como a maior desoneração fiscal

do Estado do Pará<sup>98</sup>, ao passo que, para as conclusões do Grupo de Trabalho criado para desenvolver o controle das renúncias fiscais no Estado do Pará pela SEFA, figuraria na segunda posição, mas, em compensação, teria impacto fiscal mais agudo, de cerca de R\$1,2 bilhão por ano.

Isto é, ao tempo que rebaixa o RTD para a segunda posição dentre os instrumentos de maior desoneração fiscal, a conclusão do Grupo de Trabalho da SEFA mais que dobra sua dimensão. Aliás, é a própria LDO 2023 que menciona que se valeu da adoção de novos critérios e de nova metodologia de cálculo pensados pelo Grupo de Trabalho das Portarias n.º 393/21 e n.º 603/21, o que teria, segundo a lei, aumentando substancialmente o valor das renúncias fiscais em relação à LDO 2022. A despeito do confessado alinhamento entre critérios e métodos da LDO 2023 e o Grupo de Trabalho da SEFA, ainda persiste notável diferença dos valores apontados na LDO 2023 e o constante no documento final do grupo de trabalho, o que, provavelmente, indica que a convergência ainda não foi total.

As dificuldades em se estimar o montante de renúncia de receita não é assunto novidadeiro muito menos privativo da fazenda estadual do Pará. A necessidade de se encontrar formas confiáveis de estimação da renúncia de receita, a par das dificuldades inerentes, devem nortear os trabalhos da administração fazendária, sob risco de comprometer seriamente o desiderato de comparação entre os custos das renúncias fiscais e os custos dos gastos diretos que lhe poderiam substituir, a prejudicar, por consequência, a avaliação de qual seria o melhor caminho a seguir para cumprir os objetivos que a desoneração fiscal se propõe a buscar.

É importante frisar, que, sem embargo de sua importância, as estimativas das renúncias fiscais não consubstanciam limite máximo do favor fiscal, mas sim meio de robustecer o debate público acerca de sua conveniência, permitindo sua justa posição com o processo orçamentário ordinário, vis a vis o desfalque que carrega às receitas anuais. Esse cenário é bem diferente do que se dá no âmbito da despesa direta, em que os valores autorizados na lei orçamentária anual correspondem a limites máximos de gasto, passíveis de incremento apenas se favorecido por crédito adicional. Essa forma nada impede que a renúncia fiscal efetiva, ao fim do exercício financeiro, seja maior do que a estimada na LDO e na LOA, o que não terá qualquer repercussão sobre a validade da exoneração fiscal, mas, de certo, deve servir para aprimorar a metodologia da estimação.

---

<sup>98</sup> Nos resultados do Grupo de Trabalho da Portaria SEFA 393/2021, a Política de Incentivo é apontada como fatora da maior parte das desonerações, totalizando R\$1.5 bi em face de R\$1,2bi dos RTDs.

A maior parte da doutrina (OLIVEIRA, 2013, p. 894-896) tem preferido refutar métodos de estimação dinâmicos, salvo robusta justificativa tecnicamente comprovada de sua possibilidade e conveniência. Por estimativas dinâmicas entendem-se aquelas cujos efeitos macroeconômicos mais gerais e intrincados poderiam ser considerados na quantificação da renúncia – efeitos como o aumento do PIB, a geração de empregos, a agregação de valor ao produto -, o que, em tese, seria o adequado, mas que, na prática, se mostraria extremamente complexo, demandando modelos econométricos sofisticados, do qual, fatalmente, se abriria margem para cenários contaminados por subjetividades, quando não de expectativas por mais das vezes excessivamente otimistas (OLIVEIRA, 2013, p. 916).

De fato, é sempre perigosa a utilização da estimativa dinâmica, posto que, além de extremamente complexa, tende a justificar toda a renúncia de receita com base em um hipotético incremento da atividade produtiva que, ao fim e ao cabo, teria o condão de sempre, ou quase sempre, anular eventuais efeitos fiscais deletérios.

Aliás, não é preciso ir longe para identificar esse risco, dado que foi isso que ocorreu em outro regime desonerativo paraense, o referente à Política de Incentivo, que, embora não seja objeto desta pesquisa, serve de anedota das cautelas que se devem acompanhar na adoção de premissas dinâmicas na criação de benefícios fiscais. Com efeito, analisando o processo legislativo que culminou na edição das leis de incentivo consubstanciadas nas leis setoriais 6.912, 6.913, 6.914 e 6.915, todas de 2006, vê-se que, aquando da construção dessa política de benefícios fiscais, e embora já vigente há cinco anos a LRF, não foi apresentada qualquer estimativa da renúncia de receita esperada.

De fato, a Comissão de Fiscalização Orçamentária da Assembleia Legislativa, ao analisar os projetos de lei, limitou-se a referir que não via qualquer óbice à sua aprovação, uma vez que se pretendia com as alterações legislativas incrementar a arrecadação paraense. Em outras palavras: a política de incentivos fiscais baseada em renúncia de receitas viria, em verdade, a aumentar a receita fiscal do Estado do Pará, dado o incremento econômico esperado advindo da atração de investimentos que a lei atrairia. A afirmação não foi dada com base em estudo que lhe desse o mínimo de sustentação. O tempo tratou de desmentir a afirmação, haja vista que o próprio demonstrativo da LDO comprova significativo impacto fiscal da Política de Incentivo até os dias de hoje.

Embora, repise-se, seja razoável o argumento de que uma renúncia fiscal possa a vir, no futuro, a incrementar as bases fiscais da entidade tributante, a chance dessa justificativa ser usada nos mais distintos cenários tende a amainar a aplicação dos deveres de estimação e de

compensação da renúncia de receita, consubstanciado tanto no artigo 113 do ADTC, como no artigo 14 da LRF. Isto posto, a doutrina entende melhor não utilizar os macroefeitos econômicos como medida compensatória da perda fiscal imediata, sob sério risco de estimativas oportunistas do ponto de vista orçamentário-financeiro.

Assim sendo, já se intui que as técnicas de estimativas estáticas são aquelas que, em contraponto às dinâmicas, rejeitam considerações de ordem macroeconômica. Via de regra, desprezam, também, a possível alteração do comportamento dos sujeitos econômicos. Reconhece-se, contudo, que a rejeição a considerações de ordem macroeconômica bem como relativas à alteração do comportamento dos sujeitos econômicos implica, aos métodos estáticos, fragilidade intrínseca, dado ser esperado que, diante do possível barateamento do preço ocasionado pela distribuição total ou parcial, o acesso ao seu consumo seja potencialmente superior, aumentando-lhe a demanda.

Inclusive, é bem possível que a própria gênese do benefício fiscal tenha como razão de ser o incentivo ao consumo de determinado produto ou serviço. No entanto, quantificar qual seria essa alteração no comportamento dos agentes econômicos é investigação com grande margem de erro, até mesmo em decorrência de fundadas dúvidas da doutrina acerca da capacidade de cortes marginais de impostos influenciarem decisivamente a oferta e a demanda. Blanchard (2007, p. 470), por exemplo, no contexto das reformas fiscais americanas nos anos 80, enfatiza crítica sobre a ideia, defendida por Arthur Laffer, de que o corte de impostos aumentaria a receita tributária em razão do aumento do consumo. Segundo o autor, o aumento da demanda, se ocorreu naquela época, esteve muito longe de suprir a perda da receita.

A LRF não impôs qualquer metodologia específica para a estimação das renúncias fiscais, apenas exige, no artigo 12, referente à receita, e no artigo 16, tocante à despesa, que sejam expostas a metodologia e as premissas adotadas para os números constantes dos projetos de lei referentes ao processo orçamentário, o que abre margem para que cada ente federativo adote a que entender melhor, desde que seja passível de falseabilidade e análise do público em geral, razão pela qual se exige a publicização das memórias de cálculo.

Dentro das possibilidades metodológicas, a doutrina destaca três: (1) o método perda de arrecadação, (2) o método ganho de arrecadação e o (3) método da despesa equivalente. Há certa controvérsia acerca da classificação dos métodos mais utilizados enquanto enquadráveis como estáticos ou dinâmicos. Isso porque, para Henriques (2009, p. 57), o método do ganho de arrecadação seria estático, diferenciando-se em relação ao da perda de arrecadação apenas

pelo momento em que são realizados, aquele *ex-ante* e este *ex-post*. Já a Receita Federal considera o método de “ganho de arrecadação” como espécie de cálculo dinâmico, uma vez que consideraria o comportamento dos agentes econômicos envolvidos na operação. Dado que este método tem como objetivo mensurar o quanto se arrecadaria diante da extinção de um benefício tributário, estaria dentro de seu escopo quantificar qual seria o nível de afetação do perfil de consumo dos contribuintes afetados, que poderiam migrar para outros bens e serviços, ou adequar seu consumo a níveis menores. Essa análise comportamental traria em si marcas de cálculo tipo dinâmico.

Em verdade, nos parece que quaisquer dos métodos podem ser dinâmicos ou estáticos. De fato, nada impediria que o método “ganho de arrecadação” pura e simplesmente levasse em consideração, por exemplo, o acréscimo exacional sobre as bases tributadas antes desoneradas, desconsiderando qualquer mudança do comportamento dos agentes econômicos. Nessa circunstância, seria método afiliado à corrente estática. De outra banda, caso se empenhe em mensurar as alterações dos agentes consumidores do bem/serviço objeto da reoneração tributária, o método ganho de arrecadação assumiria contornos dinâmicos.

Em acréscimo ao debate, é digno de nota citar que Oliveira (2013, p. 895) defende que levar em conta questões comportamentais passíveis de mensuração segura não desfiguraria o método estático, e que apenas o uso de elementos macroeconômicos mais gerais e de caráter incerto é que desvelaria o cálculo para as raias dinâmicas. A despeito da divergência, há consenso de que o método da “perda de arrecadação” é o mais condizente com a premissa estática, e, por consequência, é o que tem sido mais utilizado nos países da OCDE (RFB, 2021, p. 5).<sup>99</sup>

Nesse método, se faz singela operação de subtração entre o valor que seria arrecadado caso fosse seguido o sistema de referência tributário e o que foi efetivamente recolhido já no cenário de usufruto de benefício fiscal, o que traz à mente a ideia de “Receita Tributária Normativa”. A Receita Tributária Normativa seria a arrecadação esperada dentro do padrão tributário de referência de determinado tributo. A perda de arrecadação seria extraída, portanto, a partir da simples subtração entre a Receita Tributária Normativa e a receita

---

<sup>99</sup> Episódio recente narrado pela imprensa demonstra com clareza que a União rejeita os modelos dinâmicos. Em maio de 2023, o governo federal teve que adiar a implementação de programa de estímulo à produção de carros populares em razão do Ministério do Desenvolvimento, da Indústria e do Comércio, que foi o responsável pelo desenho do programa, ter utilizado premissas dinâmicas relativas ao impacto fiscal da medida, que, dentre outras medidas, previa desoneração fiscal do IPI. Com efeito, o Ministério havia abatido do cálculo das receitas a serem renunciadas a estimativa do possível aumento das vendas de veículos, isto é, levou em consideração mudança no comportamento dos consumidores de carros. Em razão disso, o Ministério da Fazenda determinou o refazimento dos cálculos de impacto de maneira a não ser considerado eventual e incerto aumento na venda dos veículos beneficiados. (SEABRA, 2023, n.p.)

efetivamente arrecadada cujo resultado será o valor da renúncia fiscal (HENRIQUES, 2009, p. 55-56).

Como referimos, há ainda um terceiro método cuja doutrina denomina de “método da despesa equivalente”, que se utiliza de premissas dinâmicas e tenta orçar quanto seria o custo do gasto direto necessário para a produção dos mesmos resultados dos quais se espera extrair do benefício fiscal. Esse método põe em perspectiva mais clara o caráter substitutivo das renúncias fiscais, desapegando-se um pouco da análise sobre as bases tributáveis em favor de maior apreço à orçamentação do custo direto da ação governamental que visasse gerar resultados semelhantes.

Sua utilização teria o incontestado benefício de clarificar eventuais diferenças de custos das diversas formas de intervenção estatal, evidenciando se o manejo do benefício fiscal foi mais barato ou não que a atuação direta do poder público. Inobstante isso, tem o inconveniente de exigir a construção de modelagens econômicas muito refinadas, o que lhe retira, de usual, sua praticidade.

Para a confecção do Demonstrativo de Gastos Tributários, documento que corporifica as renúncias fiscais da União, a Receita Federal tem adotado o método perda de arrecadação visto que melhor atenderia aos critérios de praticidade, de simplicidade e de transparência. É o método do qual também se utiliza a SEFA no cálculo da renúncia fiscal do RTD. Com efeito, assim explicita a SEFA acerca de como chegou aos valores de desoneração fiscal do RTD:

No caso dos Regimes Tributários Diferenciados – RTD e outros tratamentos especiais, a estimativa da renúncia foi realizada a partir de levantamento, nas notas fiscais eletrônicas dos produtos/segmentos contemplados com os regimes diferenciados, referentes ao ano de 2021. O valor da renúncia estimado é igual à diferença entre a arrecadação observada com a adoção do RTD e a arrecadação potencial no regime normal, sem o referido regime tributário especial. (LDO 2023)

A metodologia mencionada pela SEFA, portanto, coincide com a do método estático em sua modalidade “perda de arrecadação”. Para se chegar à devida apuração da perda arrecadatória, a SEFA se vale tanto da técnica de obtenção direta, que perscruta as próprias declarações do contribuinte, através de campo próprio na DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF), quanto emprega, técnica de estimativas com base em agregados fiscais, também extraídos da DIEF, bem como de sua base cadastral de contribuintes e da emissão de notas fiscais correspondentes aos bens e mercadorias favorecidos fiscalmente.

Sem embargo dessas técnicas de obtenção de dados para a estimação da renúncia de receita, não se pode descartar o manejo de microssimulações que busque emular de forma

mais precisa a tributação normal e contrapô-la com a efetivamente verificada, o que seria o ideal. Isso porque, na estimativa de renúncia fiscal com atribuição de crédito presumido e concomitante dever de estorno de créditos de operações anteriores, a microsimulação poderia, até mesmo, desvendar se o que seria aparentemente uma renúncia de receita, é, na verdade, apenas instrumento de simplificação fiscal, já que, não é de se descartar *prima facie* que os créditos presumidos concedidos correspondam, a grosso modo, com a carga tributária que seria devida na operação ordinária da cadeia produtiva. Identificar qual seria o correspondente crédito a que o contribuinte aderente do RTD teria direito e foi obrigado a abdicar, melhor estimaria os custos efetivos do benefício fiscal e o exato montante da renúncia de receita, evitando inflacionar indevidamente o incentivo, o que seria tão prejudicial ao debate público quanto sua subestimação.

Ainda que se revele nítida evolução no cálculo das estimativas da renúncia fiscal do RTD ao longo das LDOs, fato concreto é que o Tribunal de Contas do Estado tem recomendado em seguidas apreciações das Contas de Governo a necessidade de juntada da memória de cálculo dos valores encontrados, sem o qual fica prejudicada a capacidade de avaliação da exatidão da estimativa pela Corte de Contas. Tal fato foi apontado, por exemplo, no relatório de análise das Contas de Governo de 2021 (TCE, 2022, p. 306). À míngua de memorial de cálculo resta impossível verificar se a metodologia utilizada corresponde aos resultados encontrados, uma vez que fica inviabilizado o rastreamento de como os números foram alcançados.

De todo modo, o relatório contido no documento “Controle, Acompanhamento e Gestão dos Benefícios Fiscais”, de autoria do Grupo de Trabalho criado pela Portaria SEFA nº 393/2021, oferece pistas mais concretas de como vêm sendo dimensionados os RTDs. A partir dos comentários constantes no relatório se elaborará análise, a começar pelo RTD da Carne Bovina.

Em síntese, no que tange ao RTD da Carne Bovina, a Administração Fazendária explicita que o dimensionamento da renúncia fiscal é feito a partir da seleção de todos os contribuintes com RTD ativo, e a verificação dos recolhimentos realizados nos códigos pertinentes. Feito isso, é aplicada regra de três, assumindo que todos os recolhimentos foram feitos à alíquota de 1,8%, quando a alíquota padrão, segundo a SEFA, seria de 7% referente à cesta básica. Ao fim dessa operação matemática simples, se teria totalizado renúncia fiscal de R\$262 milhões do RTD da Carne Bovina em 2020.

Pondo os olhos na LDO de 2020<sup>100</sup>, a previsão de renúncia fiscal de todos os RTDs foi estimada em R\$247 milhões, ou seja, segundo o Grupo de Trabalho a efetiva renúncia fiscal apenas do RTD da Carne Bovina superou o que havia sido estimado para todos os RTDs. Ainda assim, tem-se que o impacto fiscal do RTD da Carne Bovina é subestimado.

Isso por dois motivos.

A um, deveria ficar melhor explicitado o porquê que a carga tributária de 1,8% é a mais comum, o que não parece presumível facilmente, uma vez que o rol de carnes sujeitas à alíquota menor, a de 1%, é bastante extenso. De todo modo, seria ideal que não fosse presumida qualquer alíquota no RTD, mas que se trabalhasse em cima dos dados concretos de arrecadação de cada contribuinte, o que não parece inviável, já que segundo resposta da SEFA a pedido de acesso à informação, há apenas 28 concessões de RTD Carne Bovina ativos, alguns deles referentes à mesma empresa, o que sugere, dada o diminuto rol de beneficiados, ser possível aferir a alíquota aplicada de maneira concreta.

A dois, compreende-se que a renúncia fiscal efetiva é resultado entre a alíquota do RTD em face da alíquota padrão do ICMS que é 19%, pois é essa a alíquota que compõe o STR do imposto. Nessa toada, a renúncia fiscal do RTD Carne seria, na verdade, mais de três vezes que a apontada no relatório do Grupo de Trabalho da SEFA.

Pensa-se equivocado considerar como tributação de referência a alíquota da cesta básica de apenas 7%. Embora se reconheça que, caso não existisse o RTD Carne Bovina, seus produtos seriam beneficiados pela incidência da alíquota reduzida da cesta básica, somente seria tecnicamente correto esse raciocínio, caso se adicionasse ao montante de renúncia fiscal da cesta básica os valores referentes aos produtos da carne bovina, o que não foi adotado. De todo modo, o ideal mesmo é que não haja cisão entre os valores da renúncia fiscal, mantendo sob o guarda chuva integral do RTD Carne Bovina toda a diferença de alíquota de seu regime com aquele previsto no sistema tributário de referência do ICMS.

Reconhece-se que, afora esses dois fatores que tendem a reduzir artificialmente o valor da renúncia fiscal, há outro que o aumenta também de maneira artificial: a dificuldade em aferir quanto de créditos em insumos ou operações anteriores poderia ser abatido do valor a pagar pelos contribuintes do RTD da Carne, mas que ficam impedidos de fruição pelo próprio RTD. Em outras palavras: ao aderir ao RTD, o contribuinte deixar de computar na sua escrituração fiscal os créditos tributários de insumos ou de transações anteriores, o que traria inequívoco impacto a menor no valor a ser recolhido. Apenas através de microssimulações

---

<sup>100</sup> [http://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2020/01/ldo\\_2020.pdf](http://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2020/01/ldo_2020.pdf)

acerca da cadeia produtiva do segmento econômico se poderia presumir, com precisão, o montante desses créditos, e que deveriam ser subtraídos do montante de renúncia fiscal.

O cálculo do impacto fiscal do RTD do Setor Atacadista é mais convincente, já que captura na DIEF todos os créditos presumidos concedidos ao setor e declarados pelos contribuintes, o que permite sua quantificação de forma muito precisa. Também é irreprochável a metodologia de cálculo do RTD de Medicamentos, uma vez que por refletir benefício fiscal que incide sobre as operações interestaduais, acaba por calcular o impacto fiscal tomando como base de comparação alíquota padrão do comércio interestadual, ou seja, 12%.

Já o RTD de Refeições e *Fast Food* comete impropriedade similiar ao do RTD da Carne, ao considerar como base comparatória a alíquota de referência de 12% prevista na Lei do ICMS. Ocorre que, conforme se apontou em linhas pretérias, a alíquota de referência do tributo nas operações internas há de ser a alíquota modal do tributo, ou seja, 19%, figurando tudo que estiver abaixo dela como benefício fiscal. Feitas as correções devidas, o impacto fiscal do RTD de Refeições e *Fast Food* há de ser o dobro do calculado pelo Grupo de Trabalho, o que faria ultrapassar os R\$70 milhões de renúncia fiscal nos valores nominais de 2020.

O Grupo de Trabalho, por sua vez, acerta nos cálculos do RTD da Informática, ao utilizar a alíquota modal como base comparatória do benefício fiscal. Ocorre que, à época do relatório, a alíquota modal era ainda a de 17%, demandando atualização para a nova alíquota modal de 19%. O mesmo se repete na estimação do RTD do Palmito, que utiliza as alíquotas modais internas e interestaduais como base referencial, tudo a depender do tipo de operação tributável que estiver a ocorrer, interna ou interestadual, no que igualmente vai bem.

## **6.6 A LRF e os RTDs**

A LRF, como já visto, exige de toda criação e concessão de benefício fiscal uma procedimentalização mínima que evidencie a estimação do gasto tributário a ser criado e ateste a neutralidade fiscal da medida, de maneira que se comprove que, ou a renúncia de receita já estava prevista no orçamento do ano, ou, se não estivesse, que fosse compensada através de alguma medida tributária de aumento de receita.

De início, se investiga se por ocasião da criação e da concessão do benefício fiscal de RTD é feita algum tipo de estimação de seu custo, e se são explicitadas a obediência ao artigo

14 da LRF, seja pela via do inciso I (renúncia de receita já assumida pela LOA) ou II (compensação pelo aumento de outras fontes tributárias).

Em resposta a pedido de informação formulado, a SEFA respondeu que não promove estimativa da renúncia de receita individualizada por concessão, sugeriu, contudo, que o faria na ocasião da criação do benefício fiscal. Para averiguar melhor a questão, foi solicitado acesso aos processos administrativos que precederam a emissão de Decretos Executivos que criaram, alteraram, estenderam ou extinguiram RTDs nos últimos dez anos. Com efeito, foram solicitadas informações acerca dos Decretos 1.583/2016, 37/2019, 1.386/2015, 1.423/2021, 308/2019, 1.422/2021, 668/2013, 1.382/2015, 644/2020, 1.266/2020 e 1.623/2016.

De posse do processo administrativo de todos esses Decretos, apenas se pode aferir do mais recente deles, o 1.423/2021, a explicitação dos custos fiscais da medida desoneradora.<sup>101</sup> Com efeito, ao longo da edição do ato, a Procuradoria-Geral do Estado, por duas vezes, suscitou a necessidade de estimativa da renúncia de receita a ser gerada pelo aumento da amplitude do benefício fiscal. Em um primeiro momento, por provocação do Procurador do Estado lotado na própria SEFA, se apontou a falta de qualquer estimativa bem como a necessidade de se evidenciar a compensação prevista no artigo 14, II, da LRF.

Em resposta, a SEFA produziu documento analítico da perda arrecadatória, e informou que a renúncia de receita seria compensada com o aumento do valor da Taxa Mineral, ocorrida anteriormente. No entanto, conforme assinalado pela PGE em parecer conclusivo final, a estimativa da SEFA se restringiu ao exercício financeiro de início de vigência do benefício, em contrariedade ao *caput* do artigo 14 da LRF. Assim deixou anotado a Procuradora Anete Marques Penna de Carvalho:

No caso em questão, embora tenha sido estimado o valor de renúncia da receita, não há análise do impacto nos 3 exercícios exigidos pela LRF. Ademais a mera afirmação de que a medida será compensada com o aumento da alíquota da TFRM Taxa Mineral não é suficiente para atender ao requisito do inciso II do artigo 14, da LRF, visto que não há demonstração do valor adicional a ser arrecadado com o aumento da alíquota da TFRM.

Recomenda-se seja providenciado a elaboração de tal demonstrativo pela SEFA, com compensação da perda de receita suscitada, bem como do impacto nos 3 exercícios financeiros - atual e os 2 seguintes. Ressalta-se que, embora o benefício seja por curto espaço de tempo (tempo determinado), a LRF não excepciona a

---

<sup>101</sup> O processo de produção do Decreto 37/2019 também fez menção a valores, mas, no caso, que trata da revogação de benefícios fiscais, dentre eles, o RTD de Bebidas Quentes, o valor suscitado é respeitante ao acréscimo de receita que seria gerada pelo fim de benefícios fiscais. De todo modo, apenas é apontado um valor de impostos a serem arrecadados a mais caso a medida seja aprovada, valor este desacompanhado de memorial de cálculo.

necessidade do estudo em tal hipótese. Salienta-se que a medida de compensação aumento da alíquota da TRFM Taxa Mineral foi igualmente suscitada no processo nº 2021/299976. Não há óbice para que esta compense a renúncia de receita por dois benefícios diferentes que serão concedidos, porém torna-se necessário estudo de que esta medida comprovadamente será suficiente para equilibrar as renúncias pretendidas.

O parecer foi aprovado pelo Procurador-Geral do Estado, mas não se pode aferir dos autos se houve a correção suscitada pela PGE, dado que não há qualquer documento que indique a expansão dos cálculos da estimativa para os dois exercícios financeiros seguintes. É bem verdade que, no caso em espécie, a falta de cálculo para os dois exercícios financeiros seguintes não causou qualquer prejuízo aos desideratos de controle da LRF, dado que o benefício fiscal estava previsto para acabar no próprio exercício de início de vigência, o que significava dizer que não teria implicações fiscais nos exercícios seguintes.

Questão interessante vislumbrada no caso foi aferir se o aumento de tributo anterior ao benefício fiscal serviria com meio de compensação para a renúncia de receita. Conforme já se indigitou, a doutrina refuta essa possibilidade, já que não haveria relação de causalidade entre o aumento da receita de um lado e a renúncia de receita do outro, a quebrar o nexo compensatório demandado pela LRF. Embora se adira a esse pensamento, tem-se que caso fosse possível alinhar, a despeito do desalinhamento temporal, nítida relação entre o aumento do tributo anterior e o gasto tributário posterior, seria possível ter como atendida a compensação da LRF, o que não foi possível de aferir com clareza no caso em espécie.

É interessante anotar que, a partir da LDO de 2023, a fiscalidade do Estado do Pará adotou estratégia de reservar no orçamento valor a ser desconsiderado da receita já tendo em vista a concessão futura de benefícios fiscais a serem implementados durante o exercício financeiro. Nesse sentido, medida de tal jaez atende ao inciso I do artigo 14, uma vez que o amputamento de determinado valor da receita anual para fins de reserva para criação de benefícios fiscais cumpre os objetivos da LRF, que é de antecipar o tema das renúncias fiscais para a ocasião da aprovação da LOA. Nessa toada, cabendo à LDO direcionar a produção da LOA, e se prevendo na LDO o montante a ser renunciado, a LOA já vem ao mundo jurídico com aquele espaço aberto para novos incentivos fiscais, a conformar a condicionante do inciso I do artigo 14 d LRF. É de todo pertinente, contudo, que conquanto se reconheça que, nessa circunstância, há plena regularidade no atendimento das exigências da LRF, há de ser promovido, a cada criação e concessão de benefícios fiscais, seu devido desconto dos custos projetados na LDO.

Isto posto, e a título de exemplo, para o exercício de 2023 a LDO previu quase R\$63 milhões para a criação de incentivos fiscais. Nessa toada, durante todo o ano de 2023, a fiscalidade paraense poderá criar até R\$63 milhões de benefícios sem precisar tomar as medidas compensatórias do inciso II do artigo 14, já que satisfeita, pela antecipação na LDO, a condição do inciso I. No entanto, para que tenha sucesso essa estratégia, é imperioso que a receita da LOA aprovada desconsidere, efetivamente, esse valor projetado na LDO para as renúncias fiscais, sob pena de não ser aproveitável o bolsão de renúncias fiscais presentes na LDO.

Se por um lado, a LRF visou conferir neutralidade na criação e concessão de benefícios fiscais, visou também que fossem eles os mais transparentes possíveis, em linha do que é reforçado pelo FMI, como se assinalou em linhas pretéritas. O que se exige, portanto, é que os incentivos fiscais floresçam no solo da mais efetiva, real e substantiva transparência.

Não se pode dizer que a gestão do RTD é transparente. No sítio eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA), por exemplo, não há qualquer menção de esclarecimento sobre quem usufrui de algum RTD. Instada a se manifestar através de pedido de acesso à informação, a SEFA se limitou a mencionar que os RTDs concedidos ou renovados são publicados mensalmente no Diário Oficial do Estado (DOE). Resta intuitivo concluir que seria relativamente fácil promover transparência ativa e substantiva, com a consolidação no próprio sítio eletrônico da Secretaria, do rol de beneficiários de RTDs, mas a cultura do segredo prevalece, o que dificulta o conhecimento social acerca dos favorecidos pelo tratamento fiscal privilegiado.

Se, por um lado, o cidadão paraense consegue aferir com certa facilidade a remuneração dos servidores públicos estaduais - depois de muito incremento de transparência na área de gastos com pessoal -, esse mesmo cidadão não tem qualquer acesso para saber claramente quem são as empresas e as pessoas físicas que granjeiam algum tipo de benefício fiscal estadual, ainda que os valores individualmente renunciados sejam muito maiores que o teto do salário do funcionalismo público.

Não há, portanto, facilitação para o encontro do apanhado de incentivos concedidos que permitam uma visão holística do RTD, bem como seus custos e retornos sociais. Para ter condições de aferir a extensão dos beneficiários, o cidadão deve manter acompanhamento cotidiano das publicações oficiais no DOE, o que, de certo, constitui em impeditivo relevante ao controle social. No mais, ainda que acompanhe o DOE, a informação para o cidadão é

incompleta, uma vez que as concessões não expõem a estimativa do valor renunciado por beneficiário.

Sem a transparência adequada, é impossível para a sociedade paraense a contraposição pública dos interesses fiscais e a verificação que a renúncia fiscal realmente contribui ao interesse público. Não se descarta que devem sempre ser preservados da informação pública, por estarem sob o agasalho do sigilo fiscal, informações que tenham relação com a situação econômica e empresarial dos solicitantes de incentivos fiscais. Ocorre que as empresas, ao se submeterem espontânea e livremente a regime fiscal favorecido que implica em renúncia de receita do orçamento público, assumem que parte do financiamento de suas atividades econômicas é realizado por toda a sociedade, restando sujeitas, portanto, a um regime publicístico diferenciado que demanda exposição substancial acerca do benefício granjeado. Nessa toada, os beneficiários de incentivo fiscal devem vir à lume de maneira individualizada, de modo que cada empreendimento seja passível de aferição pela sociedade, sendo descabido suscitar qualquer sorte de sigilo fiscal.

Foi essa premente necessidade de outorgar transparência aos incentivos fiscais que deu vazão à edição da Lei Complementar nº 187, de 2021, que incluiu expressamente no Código Tributário Nacional a publicidade dos incentivos fiscais como conduta que não fere o sigilo fiscal. Ademais, tais gastos tributários, por em muito se assemelhar ao gasto direto, merecem transparência equivalente, isso porque, se ao invés de benefício fiscal fosse deferido às empresas subvenção econômica direta para estimular suas atividades, o valor repassado restaria de maneira cristalina nos orçamentos, sem qualquer consideração acerca de eventual sigilo empresarial.

A comparação entre a subvenção econômica e o incentivo fiscal é de todo pertinente, inclusive porque o sistema legislativo da Política de Incentivo, que aqui pode servir como norma integradora ao RTD, prevê que os incentivos fiscais se caracterizam como subvenção governamental concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no Estado do Pará. Portanto, no que for possível, e sobretudo na transparência, renúncias de receitas e subvenções se equiparam por expressa disposição legal estadual.

Torres (2010, p. 13) já advertia que a opacidade de incentivos fiscais poderia ter como objetivo “encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor”. Importa dizer ainda, que não se deve confundir a publicidade dos RTDs com sua transparência. Publicidade e transparência são atributos distintos. Enquanto a publicidade é requisito de eficácia do ato administrativo de

concessão do benefício, a transparência é a visibilidade e a cognoscibilidade deste ato para a sociedade. Como bem anota Gondim (2023, p. 103), a transparência visa à difusão de conhecimento e de informações para toda a sociedade, viabilizando a ela o acesso fácil e inteligível aos atos e documentos públicos:

Em se tratando do acesso à informação mediante procedimentos objetivos e ágeis, a literatura indica que a transparência é considerada eficiente quando a informação pode ser acessada com o mínimo de cliques, sendo classificada como boa quando o conteúdo pode ser acessado em até 03 (três) cliques.

Saber quem são os beneficiários, por quanto tempo gozará do benefício, qual tem sido a efetividade desses benefícios, e qual a dimensão monetária deles demanda da sociedade paraense muito mais que três cliques na internet, sendo, a rigor, impossível ter acesso a essas informações. No máximo o cidadão do Pará, acaso tenha o hábito de acompanhar de perto o Diário Oficial do Estado e fazer o compilado das informações lá amealhadas, saberá quem são os beneficiários. Aqui o comprometimento da cadeia de custódia das informações dos incentivos fiscais e do gasto tributário é evidente, pois acaba sendo tratado como coisa interna da Fazenda e sujeita à privacidade dos beneficiários, em afronta ao artigo 48, §1º da LRF, que compele que a transparência fiscal seja assegurada através da liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público, o que não ocorre no que diz respeito ao RTD.

## **6.7 O RTD como política pública de desenvolvimento**

É compreensível que, visando superar seu histórico de subdesenvolvimento<sup>102</sup>, o Estado do Pará lance mão de medidas de incentivo fiscal para a instalação, ampliação e/ou manutenção de empreendimentos produtivos que irão, em tese, gerar renda, trabalho e capital para a comunidade local.

Desde a chegada europeia em missão colonizadora, a Amazônia vive o desafio de seu desenvolvimento (OLIVEIRA; GLUCK-PAUL; MESQUITA, 2021, p. 437-439). A floresta sempre significou uma contrariedade de sentimentos e de expectativas, ora com realce ao

---

102 “O estado do Pará é uma região rica em recursos minerais, mas com baixa capacidade para gerar empregos. Trata-se de uma região na qual o número de beneficiários do Programa Bolsa Família (PBF) supera o número de empregos com carteira assinada. Em agosto de 2020, o estado tinha 729.808 mil trabalhadores registrado com carteira assinada e 966.117 mil beneficiários do PBF. Segundo os dados do Ministério da Cidadania, a pobreza extrema acelerou nos últimos meses e já atinge 40% da população.” (GOULARTI, 2021, p. 176)

aspecto positivo de sua riqueza natural incalculável, ora com vistas aos aspectos negativos, relacionados às dificuldades de instalação e de estrutura que a exuberante vegetação e clima impõem.

Nessa toada, o Pará, porta de entrada da Amazônia, experimentou no curso de sua história ciclos de alta em sua cesta econômica, habitualmente vinculado às condições favoráveis do mercado externo, e, geralmente, tendo como base matéria-prima oriunda do extrativismo vegetal, animal ou mineral. Foi assim nos ciclos da borracha, e, também o é, nos dias de hoje, no que tange à atividade minerária.

O crescimento econômico, nesse viés, “se deu sempre a reboque dos desejos e das pretensões do mercado externo, e, de certo, contribuíram para o crescimento econômico da região, mas não foram capazes de consolidar rota segura de desenvolvimento” (OLIVEIRA; GLUCK PAUL; MESQUITA, 2021, p. 437-439).

Koury e Lima vão além e denunciam que a Amazônia sempre esteve inserida em relação centro-periferia da economia mundo, ocupando espaço adjacente de oferta de bens primários a receberem agregação de valor em outra localidade, dentro ou fora do país (KOURY; LIMA, 2020, p. 337-338).

Os ingressos econômicos desses super ciclos de valorização de alguma matéria-prima cuja Amazônia é fornecedora não foi capaz, no entanto, de pavimentar as trilhas de robusto, sustentável e seguro desenvolvimento à região, que ainda convive com os piores indicadores do país, tendo, inclusive, as cidades com menor IDH do Brasil, conforme referendou o Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil (2013, p. 45).

Ao longo de toda sua história, a ideia de desenvolvimento amazônico sempre teve como pano de fundo uma série de estratégias, como concessão de financiamentos favorecidos, doação de terrenos para ocupação, concessões de direito de gozo e fruição de bens, mas, sem dúvida, a estratégia mais comum e relevante para a atração de investimentos na região foi a via do incentivo fiscal<sup>103</sup>.

Dadas as condições historicamente desfavoráveis da Amazônia, a implantação de grandes empreendimentos econômicos motivou os investidores capitalistas a procurarem grandes vantagens tributárias, em especial na fase inicial de implantação, embora, não raro, esses mesmos empreendimentos continuem a se servir delas mesmo após longos anos de benefícios fiscais, sob a escusa de que até mesmo a manutenção não seria possível sem o

---

103 Os primeiros incentivos fiscais que se tem notícia no Brasil remontam ao século XVII, e correspondiam a isenções de impostos para a promoção das atividades de cultivo do cacau, do tabaco e do açúcar, com o intuito de estimular a povoação da região pelos portugueses (HANSON, 1986 APUD PRATES; BACHA, 2011).

favor fiscal. Não é por outro motivo que os incentivos fiscais acabam por se estender por períodos muito longos, quando não indeterminados, com forte tendência de perenização. Alguns benefícios, como o RTD da Carne Bovina, existiam mesmo antes da edição do atual RICMS, que data de 2001, isto é, contam com mais de vinte anos de vigência, sem qualquer notícia de possível extinção.

Esse cenário acaba por colocar o empresário empreendedor em condição de grande vantagem sobre o poder público, impondo condições fiscais absolutamente favoráveis para que passe ou continue a investir nos estados amazônicos, sob a ameaça, velada ou ostensiva, de que se não atendido, transferirá seu capital para a localidade que oferecer as facilidades requisitas. Rezende (2016, p. 14) aponta que isso leva à inversão da lógica em que a prerrogativa de estabelecer a política de desenvolvimento deflui do poder público para os particulares investidores.

A partir dos anos 90, com a maior inserção do Brasil na globalização dos mercados, o governo federal se retraiu na execução de políticas de desenvolvimento regional<sup>104</sup>. De fato, a União priorizou soluções de ajuste fiscal, o que ressignificou a posição dos estados como os atores mais importantes na temática do desenvolvimento regional através de incentivos fiscais do ICMS. Corporificando essa nova tendência de imprimir importância ao ICMS como instrumento fiscal de desenvolvimento regional, em 2001 sobreveio o RICMS, que sinalizou novas estratégias na concessão de incentivos fiscais por intermédio do Regime Tributário Diferenciado (OLIVEIRA; GLUCK PAUL; MESQUITA, 2021, p. 431-434).

Já se viu que o RTD foi largamente utilizado pelo Estado do Pará como instrumento da guerra fiscal, figurando, junto da Política de Incentivos, como a principal forma de desoneração tributária. Além disso, nas tímidas justificativas vindas do setor fazendário ou aditadas pela Procuradoria-Geral do Estado, no bojo dos processos de criação ou ampliação de RTD, era razoavelmente comum fazer-se menção que o benefício seria válido visto que vinha ao encontro do objetivo inserto no artigo 3º, III, da Constituição Federal, de redução das desigualdades regionais. O RTD, portanto, seria associado, sob esse prisma, a uma espécie de política de desenvolvimento.

---

<sup>104</sup> Oliveira Júnior, Dias e Tabosa (2014), apontam que não só no Brasil, mas na maioria dos países, durante os anos 50 a 70, os governos centrais tocaram as políticas regionais de desenvolvimento, mas que a partir dos anos 90, sobretudo com a redemocratização no país, foram promovidas diversas privatizações o que culminou na perda de importância de entidades públicas nacionais de desenvolvimento regional, adotando-se, preferencialmente, soluções de ajuste fiscal, o que significou a retirada da União da atuação proativa em prol do desenvolvimento, e o surgimento dos Estados como atores importantes na temática.

Os RTDs, portanto, são peças fundamentais para a compreensão do sistema tributário do Pará, dado corporificarem a tensão existente entre guerra fiscal e a necessidade de desenvolvimento regional, pretendendo lançar-se como catalisador da atração e/ou da manutenção de empreendimentos econômicos, e, por consequência, do impulsionamento da atividade econômica do Pará. Embora, repita-se, não haja menção normativa explícita sobre sua vocação de instrumento de desenvolvimento, o que se percebe da leitura dos procedimentos administrativos que culminaram na instauração de alguns RTD, é que uma das intenções desse instituto seria contribuir para o desenvolvimento estadual, ainda que de maneira indireta.

Ademais, em indagação expressa sobre os motivos determinantes para a edição dos RTDs, feita por ocasião das pesquisas deste trabalho, a Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Pará (SEFA) respondeu que:

A concessão do tratamento diferenciado é fundamentada nas conclusões dos estudos promovidos, em geral, com o propósito de fomentar o desenvolvimento do segmento econômico em determinado local (geração de emprego e aumento da renda) ou de reduzir as desigualdades sociais (nesse caso, os efeitos da concessão beneficia (sic) mais a sociedade), além disso, promover a isonomia do segmento econômico mediante a equalização da carga tributária, ao considerar nesses estudos o tratamento tributário favorecido que possa haver em outras unidades da Federação. (PARÁ, 2021b, p.12)

Embora se faça menção a estudos na resposta da SEFA, não fora identificado nos procedimentos de criação de RTD a que se teve acesso, qualquer trabalho técnico mais aprofundado sobre os impactos desenvolvimentistas na criação ou na expansão de um RTD, a não ser declarações genéricas de melhoria da ambiência econômica que dele adviria, ou de necessidade de promover a equalização tributária face à competição com as outras unidades federativas.

É de bom grado ressaltar, ainda, que se por um lado são anunciadas grandiloquentes intenções desenvolvimentistas, não se deve descurar que a concessão dos benefícios fiscais, embora possam, de fato, servir de estímulo às atividades econômicas e ao investimento do setor produtivo, geram em efeito rebote o desfinanciamento parcial de importantes políticas públicas que são diretamente ligadas à melhoria da qualidade de vida da população, dado que do ICMS que se deixa de arrecadar, ao menos 12% financiará ações e serviços em saúde, e 25% patrocinaria o desenvolvimento e a manutenção de ensino, sem embargo, ainda, de outros 25% que seriam vertidos aos municípios para a entrega de bens e serviços à população que ficam ao encargo das municipalidades.

Em crítica à capacidade dos benefícios fiscais estarem, de fato, contribuindo ao desenvolvimento do Pará, Goularti (2021, 203-207) denuncia que, em análise de 2005 a 2020, não foi possível inferir que, tanto o RTD, quanto a Política de Incentivos, tenha sido capaz de melhorar a qualidade do mercado de trabalho paraense, nem os níveis de renda da população, dada a estabilidade dos indicadores econômicos principais, isso quando não considerada a regressão em alguns deles, como, por exemplo, o número de empregos formais da indústria da transformação nesses quinze anos.

Goularti (2021, p. 22) chega a estabelecer que a concessão de renúncias fiscais sem a exigência de contrapartidas reais e concretas em investimento, verticalização da economia e geração de emprego não seria política de desenvolvimento regional, mas mero populismo fiscal (GOULARTI, p. 17). A crítica deve ser levada a sério. Para que se possa se auto declarar como instrumento de desenvolvimento regional, para além da proteção ao mercado local, o RTD deveria ter como padrão a imposição de contrapartidas que vão além da mera regularidade cadastral e do uso da contabilidade tributária virtual, que, a despeito de meritórias em um Estado marcado pela informalidade, são requisitos invariavelmente tímidos para abatimentos tributários de grandeza substancial.

Ademais, em comparação à Política de Incentivo, o RTD deixa muito a desejar em seus intentos desenvolvimentistas, à míngua da existência de uma comissão plural formada pelas mais diversas secretarias, e até mesmo de representantes da sociedade civil que, em reuniões periódicas, teriam a oportunidade de manifestar opiniões que, ainda que não vinculantes, poderiam auxiliar na discutibilidade pública da conveniência dos benefícios, impondo maior ônus argumentativo em sua criação e concessão.

O gasto tributário deve visar, primordialmente, o cumprimento de algum programa de governo ou o financiamento indireto de determinada política pública, adotando-se, nesse trabalho, o conceito de política pública delineado pelo Tribunal de Contas da União (2022, p. 25) que a define como o “conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos”. De um modo geral, o cidadão paraense não tem tido acesso com clareza sobre quais são os objetivos das concessões deferidas de RTD, nem quais seriam seus propósitos e resultados esperados, e se estão inseridos em algum plano de desenvolvimento estadual, o que abre margem para fundadas dúvidas acerca de sua eficácia<sup>105</sup>.

---

105 Estudos apontam que os resultados esperados pela Política de Incentivo não foram alcançados. “Em resumo, as avaliações apresentadas permitem concluir que as variáveis selecionadas de arrecadação, emprego e crescimento econômico tratadas estatisticamente, apresentaram comportamento aquém do esperado pelo senso

É dizer, à míngua de clareza sobre seus objetivos, metas, indicadores, não se tem como aferir, portanto, se são instrumentos eficazes, e por isso, se devem ser renovados, ampliados ou descontinuados.

Encarar o RTD como espécie de política pública de desenvolvimento não é assunto trivial. Cumpre rememorar que a Emenda Constitucional nº 109, de 2021, determinou aos órgãos e entidades da administração pública a necessidade de promoverem a avaliação das políticas públicas a seu encargo, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados (artigo 37, §16 da Constituição Federal).

O chamado à avaliação das políticas públicas deve reverberar no seio da formação de todo o ciclo orçamentário, desde o PPA, passando pela LDO e a chegar à LOA, por força expressa do §16, do artigo 165 da Constituição Federal. Assim, se abre admoestação expressa aos legisladores orçamentários que os resultados dos monitoramentos e da avaliação das políticas públicas devam fundamentar a alocação de recursos orçamentários no país. Em outras palavras: a Constituição passa a exigir que a decisão sobre as receitas e as despesas públicas, inclusive aquelas realizadas via gasto tributário, levem em consideração as evidências do sucesso ou insucesso de determinada política pública.

A avaliação de políticas públicas financiadas com gasto tributário foi objeto de recente decisão do Tribunal de Contas da União no bojo do processo de auditoria 007.210/2022-1, que culminou no acórdão 600/2023-Plenário, de relatoria do Ministro Antonio Anastasia. Nesse processo, o TCU assinalou uma série de críticas à programa de ação financiado por intermédio de incentivos fiscais referentes à Política Automotiva de Desenvolvimento Regional (PADR). Em sua decisão, o TCU emitiu interessantes provimentos no sentido de que essa política de incentivos fiscais só fosse renovada caso fossem promovidas revisões e alterações estruturais no que se refere à:

*a) formulação fundamentada em diagnóstico objetivo e evidenciado de problema público que irá tratar; b) definição de objetivos específicos, mensuráveis, alcançáveis, realistas e aferíveis no tempo, além de indicadores, prazos e metas nas dimensões de efetividade, eficácia e eficiência; c) teoria e modelo lógico adotado que explique como as PADR tratarão o problema público e trará resultados no longo prazo, ao menor custo possível, conforme comprovação evidenciada de análise de alternativas; d) estabelecimento da governança, inclusive accountability,*

---

comum e pela teoria econômica, ao longo do período da guerra fiscal. O desempenho desses indicadores sugere que a política adotada pelo Estado não está aderente aos pré-requisitos teóricos esperados de um programa de incentivo fiscal. Contudo, destaca-se a necessidade de aprimoramentos nos instrumentos de avaliação e de pesquisa, para que sejam suprimidas as lacunas existentes sobre o tema e que não foram esgotadas nesta pesquisa. A carência de informações e melhor mensuração da atividade mineral na economia paraense são exemplos de pontos que precisam ser aprofundados para que se obtenha uma maior precisão das externalidades da renúncia fiscal (JUNIOR; DIAS; TABOSA, 2014, p. 138)

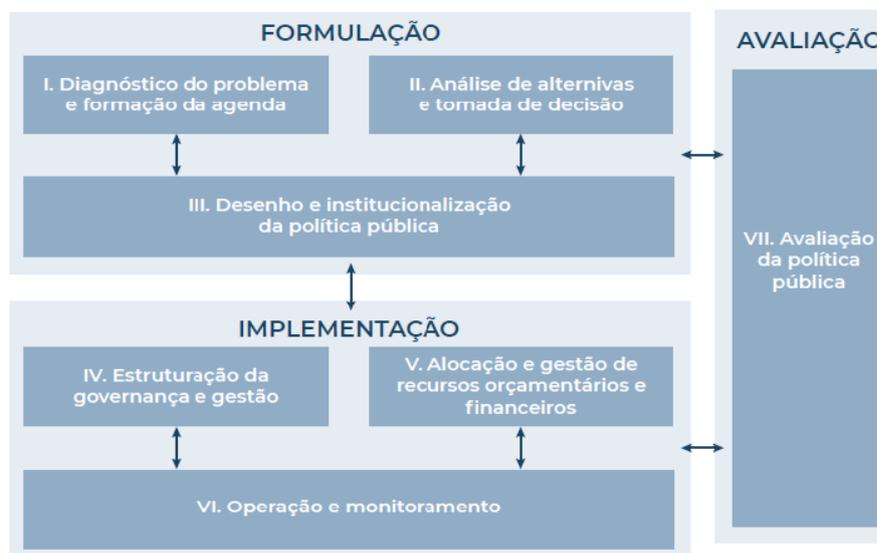
*e gestão estratégica, tática e operacional para a direção, supervisão, coordenação e operação de todos os processos, eventos e produtos de formulação/revisão, implementação, monitoramento e avaliação*

Não observados os alertas do TCU, a autoridade responsável ficará sujeita a juízo de regularidade de sua conduta, inclusive na avaliação de suas contas. O acórdão é pedagógico, pois reconhece que políticas públicas podem, e muitas vezes são, financiadas por intermédio de incentivos fiscais, lastreando-se, portanto, em gastos tributários, e que, como qualquer outra política pública, merece passar pelo crivo de sua legitimidade, eficácia, efetividade e economicidade.

Nesse sentido, também o TCU, editou a Portaria nº 174, de 24 de novembro de 2022, que aprova o Referencial de Controle de Benefícios Tributários, que passa a figurar como veículo de facilitação e padronização das fiscalizações que o Tribunal exerce sobre os benefícios fiscais. Por ocasião do lançamento do Referencial, foi reconhecido, pelo Ministro Bruno Dantas, Presidente em exercício da Corte de Contas Federal que os “benefícios tributários carecem de estruturas de gestão e governança, *accountability* e transparência, avaliação e monitoramento em medida maior do que os recursos públicos alocados mediante processo orçamentário.” (TCU, 2022, p. 10).

Nesse sentido, o TCU estruturou sete blocos de controle, vinculados a uma ou mais fases do ciclo de políticas públicas, podendo cada um deles se referir às fases da formulação, da implementação e da avaliação. Um gráfico presente no Referencial ajuda a ilustrar essa abrangência:

Gráfico 6 – Ciclo de Políticas Públicas



Fonte: TCU.

Trazendo as estruturas de controle pensadas pelo TCU em face da realidade dos RTDs, o que se percebe dos processos administrativos extraídos é que a criação e a expansão dos RTDs já surgem com a agenda formada, sem minudente caracterização do problema que se visa resolver ou do objetivo que se busca atingir. Não está presente nos processos qualquer exposição que demonstre as alternativas pensadas pela gestão estadual na resolução dos problemas, e o porquê de o RTD se ter demonstrado como a via mais apta e adequada para a solução. Se a criação de políticas públicas com base em argumentos sem suporte em evidências já é passível de críticas, imagine-se a criação de política pública em que os argumentos não foram expostos durante o processo de formulação. É o que ocorre no RTD.

Não foi possível identificar, ainda, análise de alternativas referentes a custos, a riscos e a benfeitorias, até mesmo porque, como já se delineou, poucos foram os processos, apenas os mais recentes, que estimaram a magnitude da renúncia de receita. Apenas com a devida estimativa da receita seria possível contrapor os custos de oportunidade do benefício fiscal, isto é, as vantagens entre sua instituição ou não.

Nessa toada, o TCU (2022, p. 42-44) defende que os gastos tributários podem ser melhores em relação aos gastos diretos quando estes apresentarem custos altos de identificação e de cadastramento de público alvo, dessa forma, para ações cujo público alvo seja muito grande, a criação do benefício fiscal pode ser preferível ao gasto direto. Por outro lado, o benefício fiscal tende a favorecer pessoas que, a rigor, não seriam parte do público-alvo da política pública, o que apresenta, de certa forma, desperdício de eficiência.

De mais a mais, não é perceptível dos processos de criação dos RTDs a realização de qualquer estudo prévio que demonstre ser ele o melhor instrumento para se atingir determinado objetivo, nem esclarecimento acerca dos comportamentos que se buscam incentivar, nem quais mudanças nos contextos econômicos e sociais que são desejados. O desenho, portanto, é falho, lacunoso e, no máximo, são extraíveis intenções genéricas de promoção ao desenvolvimento regional, criação de empregos e de renda, mas sem quantificações palpáveis.

Inexistem medidas de desempenho, ainda que se possa intuir que alguns deles, como o RTD da Carne Bovina, possam ter influenciado positivamente o segmento, à vista do grande crescimento produtivo do setor nos últimos anos. De todo modo, à míngua de uma meta inicial específica, fica até mesmo fixar de maneira peremptória qualquer nexo de causalidade entre o RTD e o melhor desempenho econômico da indústria da carne, restando apenas especulações entre as variáveis correlações.

Também não é passível de aferição se os RTDs estão alinhados a algum planejamento setorial ou global de longo prazo. Sequer são mencionados os PPAs aquando de suas feitura, mesmo que venham a perdurar ao longo de todos os anos desses documentos de planejamento plurianual. Em verdade, o apanhado de motivos envolto na criação dos RTDs é tão pobre que fica praticamente impossível avaliar o seu sucesso ou não.

Se ressentem os RTDs, neste viés, de análise de alinhamento com outras políticas públicas de interesse estadual. Assim, a título de ilustração, o incentivo fiscal a determinados segmentos econômicos sem necessidade de comprovação de suas adequações ambientais vai de encontro a outras políticas de preservação ambiental que direcionam diversas atuações estaduais. Isto posto, pode-se compreender que se de um lado o Estado do Pará patrocina gastos na defesa do meio ambiente, por outro concede benefícios fiscais que estimulam empreendimentos econômicos descompromissados com a higidez ambiental, o que significa, em última instância, em gastos públicos conflitantes e que podem se anular entre si, redobrando a ineficiência de ambos. Desse modo, parece claro que na construção dos benefícios fiscais se deva perquirir se eles condizem e reforçam as demais políticas públicas, ou, inversamente, se as enfraquecem e antagonizam.

No que tange à estruturação da gestão do RTD, extrai-se que a concessão do benefício é relativamente simples e goza de ampla virtualização, o que favorece uma tramitação rápida e impessoal, diminuindo os custos administrativos e empresariais. No entanto, não há dados públicos que permitam concluir que é promovido algum tipo de monitoramento periódico acerca dos benefícios, a revelar que as renovações são quase que automáticas, exceto quando algum tipo de problema cadastral do requerente é detectado. Uma vez criada alguma modalidade de RTD, ela tem se mantido por muito tempo sem provas técnicas de que sua conveniência persiste. Digna de nota, contudo, a extinção do RTD das Bebidas quentes promovida pelo Decreto 37/2019, bem como a inclusão de prazo final de vigência ao RTD de Restaurantes e *Fast Food*,

De todo modo, o que se percebe, é que as impropriedades detectadas nas fases iniciais de construção do RTD, isto é, no momento do diagnóstico do problema, da tomada de decisão e do desenho, reverberam para as seguintes, já que se não houve definição de objetivos e metas *ex ante*, resta dificultada, senão impossibilitada, avaliar seu sucesso ou insucesso *ex post*. Igualmente, considerando que as criações de RTDs não estimavam devidamente seus custos, é de se concluir que resta quase que inviável gerenciar aquilo que não é medido

corretamente, embora se reconheçam avanços nesse ponto em razão da criação do multicitado Grupo de Trabalho de avaliação das renúncias fiscais.

O RTD acaba por orbitar em zona de penumbra do controle social, sobretudo no que tange ao atingimento dos resultados socioeconômicos esperados. Apenas com ampla transparência das razões de criação e de ampliação se poderá perquirir se o benefício atende a verdadeiro interesse público, ou se representa potencial favorecimento a apaniguados ou favoritos do gestor do momento, à custa dos cofres públicos. Toda intervenção governamental deve ter objetivos definidos (com indicadores, prazos, metas), ainda mais quando se fundamenta em tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes. A definição de objetivos favorece não somente a gestão das políticas públicas relacionadas, como também o controle e a transparência sobre a utilização dos recursos públicos. Nada disso é assimilado na gestação histórica e errática do RTD.

Portanto, o RTD, compreendido como uma política pública que é financiada via gasto tributário, apresenta sérios problemas nas fases de sua formulação e implementação, o que implica em quase inviabilidade de avaliação sobre seu sucesso ou fracasso.

## 7 CONCLUSÃO

Demonstrou-se nesta pesquisa que gravita em torno do ICMS boa parte da efetiva autonomia fiscal dos estados brasileiros, e também do Distrito Federal. Trata-se, com efeito, de tributo que representa o grosso das receitas próprias dos entes estaduais, e que, exatamente por isso, financia os mais diversos direitos assegurados pelo ordenamento jurídico, com destaque para os que possuem estrutura de financiamento com assento constitucional, como as ações de manutenção e desenvolvimento do ensino, bem como os serviços públicos de saúde.

Por ser, de justo, o tributo mais relevante da cesta fiscal dos estados brasileiros, tem sido o ICMS, por consequência, o alvo preferencial de medidas desoneradoras com vistas a cumprir propósitos diversos, em especial os respeitantes à atração de investimentos capitalistas produtivos para os territórios de cada unidade federativa. Essa disputa, fomentada por um lado pelo absentismo da União nas políticas de desenvolvimento regional, e por outro pelas características do ICMS como tributo mais sobre a produção do que sobre o consumo, culminou no recrudescimento da guerra fiscal entre os entes federativos, e que se tem como campo de batalha o ICMS, possui como arma principal as renúncias fiscais.

É nesse contexto fático da guerra fiscal que se deve compreender o Regime Tributário Diferenciado – RTD do ICMS no Estado do Pará. Adverte-se, de logo, que para sua melhor delimitação, o RTD não é instituto que deva ser tratado no singular, dado que sob seu teto estão abrigados uma série de favorecimentos fiscais distintos em prol de segmentos econômicos diversos. A par disso, como nesse trabalho era imperioso avançar no seu melhor delineamento, buscou-se, antes de mais nada, desnudar sua natureza jurídica.

Nessa toada, o presente trabalho conceituou o RTD como espécie facultativa de regime fiscal que visa à simplificação de descargo das obrigações tributárias, mas de usual – mas não obrigatoriamente - promove renúncia de receita pública, de modo que seus custos podem ser identificados como gasto tributário. As diversas modalidades de RTD são criadas, alteradas e extintas pela via normativa dos decretos executivos, sem qualquer base legal identificável, mas com repercussão no conteúdo do Regulamento do ICMS. Quando importam em renúncia de receita, o RTD se vale de duas técnicas alternativas minorantes da carga tributária: a redução da base de cálculo ou a concessão de crédito presumido. A primeira influencia a própria regra matriz de incidência do tributo, ao passo que a segunda se manifesta já na sua fase de apuração contábil. De regra, o gozo do RTD não demanda

contrapartidas dos beneficiários, apenas a manutenção de regularidade cadastral e a adoção de escrituração fiscal eletrônica.

O manejo das técnicas desoneradoras da redução da base de cálculo e da concessão de crédito presumido é, normalmente, acompanhado do dever de estorno dos créditos a que, por ventura, o contribuinte teria direito, o que, pensa-se, tem conformidade constitucional, não só em razão do entendimento do Supremo Tribunal Federal que equipara a redução da base de cálculo a espécie de isenção parcial, a demandar, por isso, estorno proporcional do crédito, mas, também porque o RTD é regime fiscal facultativo. Em sendo opcional, isto é, de adesão não obrigatória, compreende-se que é legítima a imposição pela fiscalidade do Pará de requisitos que impliquem, até mesmo, no desapego pelo contribuinte de direito que estaria incorporado ao seu regime fiscal, como o são os créditos de ICMS referentes a insumos ou de operações anteriores previstos na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. É bem verdade que benefícios fiscais, como o RTD, acabam por mitigar a não cumulatividade idealizada constitucionalmente do ICMS, mas quando assim o faz, é feito com anuência expressa do contribuinte que procurou por livre e espontânea vontade seu ingresso no regime diferenciado.

Segundo alinhavou-se nesta pesquisa, o RTD é instituto fruto da guerra fiscal do ICMS, a figurar instrumento de reação (ou de ação) na disputa pela atração e manutenção de atividades econômicas no Pará. Sua dimensão se estende até ao ponto em que se tornou a política de renúncia fiscal mais importante e volumosa do Estado do Pará, a suplantando em materialidade, segundo as últimas LDOs, a oficial política de incentivos fiscais estaduais, corporificada na lei geral 6.489/2002, e nas leis setoriais 6.912/2006, 6.913/2006, 6.914/2006 e 6.915.2006.

Pode-se dizer, assim, que o RTD se constitui em fuga da tradicional política de incentivos do Estado do Pará, o que acaba por repercutir na concessão de regimes fiscais sem avaliação multissetorial prévia na Comissão de Incentivos Fiscais, e prejudica, sobremaneira, a aferição da legitimidade de seus beneficiários, a exposição das razões públicas de sua conveniência, a imposição de contrapartidas adequadas, o cálculo de seu custo real, as vantagens efetivas em sua concessão e os retornos esperados.

Do ponto de vista do contribuinte, é mais que compreensível a preferência pelo RTD em face da Política de Incentivos, dado que é mais atraente aderir à hipótese de tratamento fiscal favorecido que não implique em assunção de qualquer obrigação de contrapartida, como é o RTD, do que formalizar incentivo contratualizado a partir da assunção de uma série de

obrigações referentes a geração de empregos, condicionantes ambientais e índices de investimento, como ocorre na Política de Incentivos. Já do ponto de vista da fiscalidade, resta difícil aferir qual seria o interesse estadual em preterir a estratégia de incentivo fiscal que demanda contrapartidas socioeconômicas mais sólidas, em prol de outra que não lhe assegure compromissos concretos com o desenvolvimento local.

Inobstante algumas modalidades de RTD não envolverem renúncia fiscal, ainda assim podem ser categorizados como benefício fiscal, uma vez que conferem a seus aderentes facilidades em comparação ao regime normal do tributo, seja respeitante à concessão de prazos de recolhimento mais elásticos, ou por simplificarem o cumprimento das obrigações tributárias primárias ou acessórias. De todo modo, focou-se na explicitação das modalidades de RTD que trazem impacto fiscal em razão de renúncia de receita.

Dentre todas as modalidades de RTD, é inequívoco o destaque do concernente à Indústria da Carne Bovina. Esse RTD corresponde a mais de um quarto de todas as renúncias fiscais no Estado do Pará, cujo impacto é exponenciado na mesma medida em que cresce o rebanho de bovinos e se fortalecem os frigoríficos como setor dos mais rentáveis no Estado do Pará. Não é à toa que a pesquisa desnuda que 13% das áreas do Estado do Pará são destinadas à pastagem, ao passo que apenas 2% são dedicadas à agricultura e silvicultura. Apesar da centralidade do RTD da Carne Bovina, também foram demonstradas as peculiaridades de cada um dos outros RTDs que importam renúncia de receita, quais sejam, o do Comércio Atacadista, o de Refeições e *Fast Food*, o de Medicamentos, o de Informática e o da Indústria do Palmito.

De todos, apenas o RTD do Comércio Atacadista faz demandas mais severas em contrapartida, como projeto de investimento de cinco anos e compromissos de geração de empregos com mão de obra local. Os demais RTDs são outorgados a título gratuito, e todos, até o de Comércio Atacadista tem prazo anual, sujeito à renovações ilimitadas. Identificou-se, ainda, outros incentivos que, embora não categorizados formalmente como RTD, comungam da mesma natureza jurídica, como o benefício fiscal das indústrias do laticínio e do pescado.

Chamou-se atenção neste trabalho que os tributos não são fins em si mesmo, e se tratam, em verdade, de institutos jurídicos altruísticos, porquanto sua razão primeira de existência é servir de fonte de patrocínio financeiro às finalidades públicas tidas como importantes de serem ultimadas pela sociedade. A tributação se mostra, nesse cenário, como combustível do que se convencionou chamar de Estado Fiscal, sem a qual o Estado moderno restaria fadado à pane seca no curso da história. O Estafio Fiscal é o Estado dos tributos, isto é,

a forma de Estado que retira a maior parte de seu sustento pelo exercício do poder tributário. Nessa toada, a atividade financeira do poder público se legitima se, e apenas se, estiver alinhada com os propósitos constitucionais e os critérios cravejados pelo Direito.

O exercício do poder tributário, contudo, desvela não apenas a capacidade de impor a exação fiscal, mas também a de dispensá-la, total ou parcialmente, a desnudar que há interesses do Estado que podem ser mais bem realizados ou atingidos por intermédio da “distribuição”. É dizer, o alcance de algum objetivo estatal pode se demonstrar de mais fácil implementação com a renúncia do uso do poder fiscal do Estado, posto que, nessa circunstância, abdicar da arrecadação tributária se mostraria, em tese, mais profícuo e consentâneo com os objetivos públicos do que o recolhimento do tributo em toda sua potencialidade. O reconhecimento que os tributos também se prestam a buscar fins outros, para além da arrecadação, traz à tona a ideia e o conceito de extrafiscalidade, e a premissa que, ao fim e ao cabo, os tributos não são somente ferramentas fiscais, mas, outrossim, de intervenção na política economia e social.

Definido que dos tributos emana uma extrafiscalidade imanente, cujo grau pode variar, mas sempre existe, conclui-se que os benefícios fiscais no Brasil só poderão ser considerados legítimos, se acaso a extrafiscalidade que os justificam esteja aderente ao programa constitucional brasileiro. A utilização da extrafiscalidade através dos benefícios fiscais, portanto, estaria permitida, e relevaria muito claramente que as finanças públicas não são neutras, dado o compromisso com a mudança que o dirigismo da Constituição lhe impeliu. Sob essa ótica, o RTD é levado a reboque pela ideia de redução das desigualdades regionais, fundamento válido para o uso da extrafiscalidade. É bem verdade, contudo, que esses desígnios não são extraíveis com a clareza que seria desejada, mas puderam ser detectados durante os processos administrativos de criação dos RTDs estudados.

Mas o que seriam benefícios fiscais? Nesta dissertação, tencionou-se conceituar benefício fiscal como sendo qualquer alteração favorável em comparação com o regime padrão de tributação com vistas a cumprir algum objetivo tido como relevante pelo sistema jurídico. Ou seja, para fins deste trabalho, concebeu-se que o benefício fiscal se refere a regime de tributação especial (ou diferenciado) que privilegia de alguma forma seu destinatário, independentemente de implicar renúncia de receita tributária ou não.

O próprio nome do RTD, Regime Tributário Diferenciado, reconhece que se está a tratar de regra fiscal divergente do *benchmark* do ICMS, o que ressoa o seu inequívoco caráter de benefício fiscal. O impacto fiscal do RTD, rememore-se, não é essencial à sua

natureza jurídica, no entanto, muito explica de sua conveniência e oportunidade como instrumento de intervenção econômica e social da fiscalidade paraense. De todo modo, não basta assinalar que o RTD diverge das regras padrões do ICMS. Foi preciso, neste trabalho, estatuir em que medida ele se distanciaria do sistema tributário de referência do ICMS.

Tendo isso em vista, adotou-se o enfoque legal que extrai o referencial do ICMS a partir de seus elementos constitutivos básicos à luz do Direito. Essa escolha perpassa pela admissão que a exteriorização do tributo é feita pela linguagem jurídica, e por ser controlada pelos princípios e pelas regras do Direito, devem ser os contornos jurídicos a orientar a apreensão dos elementos normativos fundamentais do sistema tributário de referência de cada exação tributária.

O RTD, nessa toada, manifesta-se como divergente do sistema tributário de referência de diversas formas, como quando amplia prazo de recolhimentos, cria responsabilidades tributárias, altera o sistema de apuração, modifica o conseqüente da regra matriz de incidência pela redução da base de cálculo normativa ou outorga créditos fictícios sem base em pagamentos do tributo por insumos ou em operações anteriores. Por mais das vezes, o RTD acaba por reduzir a carga tributária da operação para aquém da alíquota padrão do tributo. Toda vez que assim procede, exala sua feição de inequívoco gasto tributário.

Sustentou-se, nesta dissertação, que a renúncia de receita advinda de benefícios fiscais deve receber a devida evidenciação, tal qual ocorre nos gastos diretos orçamentários. É por isso, que se compreende como oportuno alcunhar a renúncia de receita gerada pelos benefícios fiscais como “gastos tributários”. Promove-se, assim, maior paralelismo entre as despesas orçamentárias normais e os gastos correspondentes a uma renúncia de receita, dado que um ganho tributário que deixou de ser arrecadado, em última instância, equivale a uma despesa prevista no orçamento que passou pelo devido empenho, liquidação e pagamento.

De fato, determinada política pública pode toda ser financiada através de gastos tributários, o que tende a dificultar toda sua discutibilidade pública, dado que seus custos podem ser invisibilizados ou escamoteados no ciclo orçamentário ordinário. Esse quadro fático reforça a conveniência em assumir a nomenclatura consagrada por Stanley Surrey de gasto tributário. A convocação da denominação “gasto tributário” não assume questões de mera retórica ou de disputa por epítetos. A busca pela identidade de nomes revela, na verdade, uma tentativa de aproximação de regimes jurídicos de controle.

A propósito de regime jurídico de controle, buscou-se nesta dissertação extrair o conteúdo normativo da Constituição Financeira acerca dos benefícios fiscais, dado repousar

nela o fundamento de validade para o exercício do poder de “distribuir”. Partiu-se, ademais, de concepção amplificada do bloco normativo de controle dos benefícios fiscais, para fazer incluir também a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, não apenas como regramento meramente subalterno da Constituição Financeira, mas lei que lhe é ancilar, por verter-se em espécie de norma reforçada que extrai da Constituição não apenas seu fundamento de validade, mas que estabelece com ela relação de intertextualidade e complementariedade.

Isso porque a LRF compõe espécie de norma-quadro que dá concretude aos desideratos de responsabilidade fiscal presentes na Constituição, e, por isso, se encontra apta a compor o próprio bloco de constitucionalidade, ou, no mínimo, o microsistema legislativo dos benefícios fiscais concretizado a partir da identificação de valores e de princípios comuns a regularem de forma homogênea, tanto na Constituição Financeira, quanto na LRF, as matérias concernentes aos benefícios fiscais e ao gasto tributário, preservados os valores jurídicos comuns, e aproveitada a máxima potencialidade dos objetivos comungados.

Foi sob esse parâmetro normativo amplificado que regulamenta a criação e a concessão de benefícios fiscais, composto pelas normas da Constituição Financeira em diálogo e interlocução com a Lei de Responsabilidade Fiscal, é que se vislumbrou perquirir a conformidade jurídica do RTD, no contexto da guerra fiscal.

Para o deslinde da pergunta problema motivadora desta pesquisa, desdobrou-se a resposta sob várias perspectivas. Passam-se a elas.

No que tange ao princípio da legalidade específica, previsto no artigo 150, §6º da Constituição Federal, compreendido como aquele que exorta que qualquer favor fiscal deve ser veiculado por lei formal, devidamente aprovada no parlamento e cujo tema tenha pertinência clara e indubitável com o benefício fiscal, o diagnóstico é negativo de conformidade. Com efeito, os RTDs são criados pela via do decreto executivo e não encontram qualquer referenciabilidade, ainda que indireta, à autorização legal para sua edição.

É sabido e consabido que decretos executivos só se prestam a ter caráter normativo, se visarem promover a regulamentação pormenorizada de lei, a teor do que dispõe o artigo 84, IV da Constituição Federal e artigo 135, V da Constituição do Estado do Pará. Não é o caso. Aduziu-se, na pesquisa, que buscar extrair da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que disciplina o ICMS no Estado do Pará, fundamento de validade para a criação dos RTDs é inviável, uma vez que não há lá qualquer possibilidade interpretativa que consubstancie norma com densidade suficiente que autorizasse a criação de benefícios fiscais. De fato, o artigo 64 desta lei, que prevê a adoção de regimes especiais para o cumprimento das

obrigações fiscais pelo contribuinte na forma que dispuser o regulamento do ICMS, abre a possibilidade da criação de regimes com função simplificadora ou de vigilância reforçada do cumprimento da obrigação tributária, não permitindo, do seu texto, a edição de qualquer incentivo fiscal com impacto financeiro. É de bom alvitre salientar, nessa toada, que os RTDs não buscam exercer vigilância reforçada sobre contribuintes, conquanto não tenham como público alvo sujeitos passivos que figurem como inadimplentes contumazes, ou reincidentes específicos ou, muito menos, que já tenham incorrido em atos de sonegação, fraude ou conluio.

É bem verdade que os RTDs se prestam, também, para a simplificação tributária, e nessa toada, nas modalidades em que não há redução da carga fiscal, nem a criação de obrigação tributária por substituição, seria plausível tê-los como agraciados com base legal suficiente a partir da leitura do artigo 64 da Lei nº 5.530/1989. Ocorre que nos RTDs que importam em renúncia de receita, cerne principal da presente pesquisa, não há como extrair do mesmo artigo 64 pressuposto legal que os abrigassem.

No que diz respeito à necessidade de que os benefícios fiscais do ICMS sejam aprovados previamente no CONFAZ, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal, o diagnóstico é positivo de conformidade. Isso porque, a despeito de terem sido criados, originalmente, à margem da anuência interfederativa, dada a inobservância dos ritos previstos na Lei Complementar 24/1975, todos os RTDs receberam o beneplácito de convalidação acerca desse pecado original, na linha do que foi permitido pela Lei Complementar 160/2017, cujos trâmites foram observados pela Fazenda Estadual, corporificados primeiro na edição do Decreto nº 2.014/2018, e ultimados na Lei Estadual nº 8.930/2019.

Um aspecto positivo a ser mencionado em reforço é que desde o advento da LC 160/2017, o Estado do Pará tem tido o cuidado de internalizar os acordos realizados no CONFAZ pela via do decreto legislativo, o que sinaliza conduta de aderência ao rito estabelecido nas decisões do STF sobre o tema, evitando-se recair em novas inconformidades nesse ponto. Digno de nota, apenas, que se defende neste trabalho que a internalização deveria ser através de lei formal – aliás, como se deu com a internalização do convênio CONFAZ 190/2017, e não apenas por intermédio decreto legislativo, no entanto, se reconhece que há doutrina e precedentes pretorianos que aceitam a via do decreto legislativo para esse desiderato.

Imperioso ressaltar que, sustenta-se aqui, que o fato dos RTDs terem sido objeto de convalidação referente ao vício de ausência de prévia anuência interfederativa no CONFAZ não sana outros vícios por acaso existentes, como o de ofensa ao princípio da legalidade específica. Ainda que a convalidação tenha sido mediada através de lei formal, isto é, a Lei Estadual nº 8.930/2019, esta norma não revoga os atos normativos anteriores pretéritos. Assim sendo, os decretos que regulamentam os RTDs continuam vigentes e permanecem sendo o ato normativo primário para o gozo e o usufruto do benefício fiscal. É dizer, a Lei Estadual nº 8.930/2019 não tem densidade normativa bastante para autorizar a concessão de qualquer benefício fiscal, se limitando apenas à nobilitante função de sanar a falta originária de convênio CONFAZ.

A respeito da impossibilidade de os entes federativos promoverem discriminação na tributação de bens e serviços em razão de sua origem ou destino, conforme dispõe o artigo 152 da Constituição Federal, defende-se que o RTD tem exame positivo de conformidade. Assim se sustentou não porque não haja essa discriminação, que consta de forma implícita no RTD da Carne Bovina e do Palmito, mas sim pela compreensão de que a cláusula vedatória do artigo 152 da Constituição Federal deve ser lida com outros olhos quando está a se falar de ICMS. Embora os meritórios propósitos dessa norma constitucional, que visa proteger o caráter nacional do mercado interno e prestigiar um federalismo sadio, compreende-se, nesta dissertação, que no tocante aos benefícios fiscais do ICMS, a norma específica que exige prévia anuência interfederativa via CONFAZ já supre a contento essa questão, pelo que se tem que o artigo 152, nesse cenário específico do ICMS, é mero reforço do artigo 155, § 2º, XII, "g". Assim, caso tenha sido precedido da devida anuência interfederativa, o benefício do ICMS terá validade constitucional, ainda que promova discriminação tributária em razão de destino ou procedência, já que o tratamento diferenciado teve o aval das demais unidades federativas, em perfeito diálogo federalista.

Acerca da observância do artigo 28 da Constituição Estadual pelos RTDs, o diagnóstico é negativo. A referida norma local estatui que pessoa jurídica ou física que descumpra as normas e padrões de proteção ambiental, bem como não observa a legislação trabalhista e os direitos da mulher, sobretudo os referentes à maternidade, não podem ser beneficiárias de incentivo fiscal. Foi constatado que o RTD não faz nenhuma verificação mínima acerca do atendimento dessas condicionantes, o que transforma em letra morta a determinação prevista pelo poder constituinte decorrente no Pará.

A propósito, além de não cobrar as devidas comprovações de adimplência com a seguridade social e de respeito aos direitos trabalhistas e da mulher, que são pressupostos para o gozo de qualquer benefício fiscal no Pará, o RTD da Carne Bovina excluiu as exigências que antes demandava de regularidade ambiental e sanitária, a demonstrar pouco caso com a aplicação da norma da Constituição Estadual. Critica-se, nesse ponto, a demissão, pela fiscalidade do Estado do Pará, em induzir comportamentos ambientais adequados de seus empreendedores via RTD, posto que distribui o benefício fiscal tanto a quem está em dia com suas obrigações ambientais, quanto para os que não têm como comprovar regularidade, igualação descompassada com os propósitos ambientalistas da Constituição Federal e Estadual.

Acerca dos custos do impacto fiscal do RTD, foi demonstrado no trabalho que houve grande variação de estimativa nas seguidas LDOs do Estado do Pará. Na LDO de 2022 se previu R\$673 milhões de gastos tributários, ao passo que na LDO de 2024 o valor pulou para R\$1,5 bilhão. A quase triplicação dos valores não refletiu, contudo, alteração da estrutura jurídica dos incentivos fiscais no Pará, mas sim mudança de técnicas de mensuração pela fiscalidade paraense. Nessa toada, cumpre registrar os esforços levados a efeito pela Secretaria de Estado da Fazenda, que criou grupo de trabalho com o objetivo de implementar modelo de gestão, de controle e de acompanhamentos dos incentivos e benefícios fiscais no Estado do Pará, e que influenciou, confessadamente, as revisões de valor tomadas a efeito pelas LDOs mais recentes. De todo modo, o grupo de trabalho apontou para o exercício financeiro de 2020 o total de R\$2,7 bilhões de renúncias fiscais, quase o dobro do estimado na LDO de 2024, o que faz por sugerir que o esmero na estimativa das renúncias fiscais ainda tem caminho a percorrer.

Sobre isso, inclusive, foi apontado neste trabalho que, mesmo diante dos novos valores de renúncia fiscal calculados pelo grupo de trabalho criado pela SEFA, já bem maiores que os presentes na LDO, haveria ainda premissas normativas, adotadas pelo grupo, tidas como equivocadas, o que traduziria em estimativa de impacto fiscal a menor dos benefícios fiscais de RTD. Deveras, foi compreendido ao longo da dissertação que o ICMS, por ter uma alíquota padrão, deveria utilizá-la, de regra, como *benchmark* no cálculo do impacto fiscal. Desta feita, nos benefícios fiscais em operações internas, toda carga tributária que fosse menor que 19%, a atual alíquota padrão do ICMS no Estado do Pará, deveria ser computada como renúncia fiscal.

Explicitou-se, no mais, que por mais que a seletividade fosse uma possibilidade de uso extrafiscal do tributo, ela não comporia seu sistema tributário de referência, dado que, à diferença do IPI, no ICMS a seletividade é facultativa. Portanto, por mais augustos que possam ser os benefícios fiscais fundamentados na seletividade do ICMS, devem eles ser compreendidos como verdadeiro gasto tributário. Essa linha de intelecção a que ora se defende, implicaria, por exemplo, na triplicação dos custos evidenciados pelo RTD da Indústria da Carne Bovina. O diagnóstico, portanto, acerca da estimação das renúncias fiscais na LDO reconhece o substancial avanço dos últimos anos, mas identifica a persistência de oportunidades de melhoria, de modo que seja considerada nos cálculos a referenciabilidade à alíquota padrão do ICMS.

No que tange à observância aos deveres de neutralidade fiscal e de transparência previstos no artigo 14 da LRF, foi percebido, na pesquisa, que até 2021, nenhum processo de criação ou de expansão de RTD foi acompanhado da estimativa de impacto fiscal, e, por conseguinte, sem demonstrar que o impacto já tinha sido contabilizado na receita da LOA, ou, caso não previsto na LOA, que o gasto tributário seria compensado pelo aumento de tributos outros. Apenas no processo de edição do Decreto 1.423/2021, que criou regime temporário de RTD de Refeições e *Fast Food*, é que se pôde perceber significativo avanço, dada a atuação da Procuradoria-Geral do Estado junto à SEFA, que fez por cobrar esclarecimento sobre o atendimento aos requisitos do artigo 14 da LRF. Além disso, foi inaugurado desde a LDO 2023, e já replicada na LDO 2024, técnica de previsão de benefícios fiscais a serem concedidos durante o exercício financeiro, e que, por implicação lógica, deve ser abatido da previsão de receita orçamentária da LOA, o que facilitará muito a obediência ao procedimento previsto na LRF. Essa quadra fática sugere que a fiscalidade paraense, historicamente em débito com artigo 14 da LRF, agora está em rota de cumprimento deste dispositivo normativo.

Os problemas de transparência, porém, persistem. Não se percebe qualquer esforço de transparência ativa por parte da fiscalidade do Pará, dado que os beneficiários de RTD não são passíveis de serem aferidos no sítio eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda. A rigor, os beneficiários são só conhecidos caso se acompanhe todas as edições do Diário Oficial do Estado, e se promova por conta própria espécie de compilação dos dados recolhidos junto à imprensa oficial. De todo modo, ainda que assim o faça, o dedicado leitor de diários oficiais não encontrará informações mínimas a respeito do montante renunciado por beneficiário, o que está em afronta, também, às alterações promovidas no Código Tributário Nacional pela LC nº 187/2021, que de expresse fez por excluir argumentações de sigilo fiscal

quando no trato do assunto benefício fiscal. É dizer, o RTD, embora receba publicidade oficial, não goza de transparência mínima.

De outra banda, embora seja mencionado em processos de criação ou expansão de RTDs que eles se prestariam para contribuir com o desenvolvimento econômico e social do Estado do Pará, e, assim, com a redução das desigualdades regionais do país, sua feição como política pública desenvolvimentista carece de tratamento baseado em evidências. Isso porque não foi identificada nas fases de formulação, de implementação e de avaliação dos RTDs quaisquer estudos pormenorizados que promovessem o diagnóstico do problema que se visa vencer através do RTD, e que explicitasse a formação da agenda, de maneira que impera a opacidade no deciframento da tomada de decisão e se houve análise de alternativas. É dizer, o desenho do instituto não bebe da demonstração de boas práticas, e sua avaliação de sucesso ou fracasso é quase impossível, à míngua da clareza de objetivos, de metas e de indicadores que atestem o cumprimento de resultados satisfatórios à sociedade paraense.

Isto posto, em resposta à pergunta-problema que orienta toda a pesquisa, é preciso assentar que as características atuais do RTD levam a juízo parcial de conformidade jurídica com os ditames da Constituição Financeira e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Reconhece-se, ainda, que boa parte das inadequações jurídicas do RTD se devem ao seu caráter de instrumento utilizado na guerra fiscal. Ou seja, exatamente por ter sido usado pela fiscalidade paraense no contexto da guerra fiscal, o RTD carrega consigo uma cultura do sigilo e do silêncio, que o tornou avesso, ao longo dos anos, à discutibilidade pública. É em razão disso que, à título ilustrativo, se supõe que sempre foi evitado o encaminhamento dos RTDs para percurso pela via legislativa normal, de modo a não chamar atenção dos outros entes federativos, e evitar, assim, contestação perante o STF. A mesma razão explica o porquê de eles não terem sido submetidos à prévia autorização do CONFAZ, e seus beneficiários não receberem a devida divulgação condizente com os princípios da transparência fiscal. Os intuitos escamoteadores do RTD deixaram-no, por muitos anos, inclusive, fora do cálculo das estimativas de renúncia fiscal da LDO, e mesmo quando passaram a ser elencados no Anexo de Renúncias Fiscais, o foram, a princípio, bastante subestimados.

Em resumo, o RTD desatende o princípio da legalidade específica, não se compadece de dar vazão de efetividade aos ditames do artigo 28 da Constituição Estadual, tem melhorado suas estimativas de impacto fiscal, mas ainda não dimensiona corretamente a materialidade da fuga ao regime tributário de referência que promove, remanesce bastante opaco, o que impede o debate social sobre ele, e carece da observância de boas práticas em sua formulação,

implementação e avaliação, à míngua, ainda, de parametricidade aferível a plano de desenvolvimento estadual.

Por outro lado, o RTD vem demonstrando correções de rotas importantes, como a busca de suprimento do vício de falta de anuência prévia do CONFAZ, o que foi feito a reboque da LC 160/2017. Além disso, todos os novos convênios do CONFAZ do qual o Estado do Pará é aderente estão sendo, desde 2021, internalizados pela via do decreto legislativo. Os mais recentes processos de criação e de extensão de RTD também têm demonstrado preocupação em fazer cumprir o artigo 14 da LRF, o que implica promover a previsão de custos do gasto tributário, e atestar se eles foram previstas na LOA, ou se serão compensados com aumentos de tributos outros.

Assim sendo, reconhecidas e assumidas as evoluções já detectadas, mas sem desconhecer as inadequações que persistem, é o caso de sugerir:

- a) a edição de lei específica e formal que preveja a possibilidade de concessão de RTD a determinados segmentos econômicos, e que possua densidade normativa suficiente para regulamentar os critérios básicos exigidos e os intervalos de desoneração possíveis, a despeito da possibilidade desta lei deferir certo grau de discricionariedade regulamentar ao Poder Executivo;
- b) a inclusão de requisitos documentais que comprovem a regularidade dos solicitantes com a seguridade social, com os direitos trabalhistas, com as exigências ambientais, e com os direitos da mulher, sobretudo os da maternidade
- c) a consideração da alíquota padrão como sendo parte fundamental do sistema tributário de referência do ICMS, de modo que o cálculo de estimativa de impacto fiscal detecte a materialidade do que é renunciado em relação à alíquota padrão, permitido, contudo, o uso de microssimulações que deduza do impacto fiscal os créditos de insumos e operações anteriores a que teriam direito os contribuintes;
- d) a ampla transparência ativa, com divulgação ágil, objetiva, clara e de fácil compreensão dos beneficiários individualizados de RTD, bem como o valor renunciado estimado de cada um, bem como outros documentos respeitantes ao gozo e avaliação de sucesso da renúncia fiscal, excepcionado, apenas e tão-somente, os documentos que possam figurar como quebra de sigilo fiscal;
- e) a observância das boas práticas de formulação, implementação e avaliação de políticas públicas, aquando da criação ou ampliação de RTD, de maneira que seja possível aferir *ex ante* e *ex post* o sucesso da iniciativa;

- f) a associação do RTD a plano de desenvolvimento estadual, como o “Plano Pará 2050”, de modo que sua criação e/ou ampliação esteja alinhada com as demais políticas públicas e objetivos estratégicos do Estado do Pará;
- g) o encaminhamento de projeto de lei que trate da formulação, implementação, monitoramento e a avaliação das renúncias fiscais no Estado do Pará, nos moldes do Projeto de Lei 1.025/2022 que tramita na Câmara dos Deputados.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. R. Afonso; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. **Revista Direito GV**. São Paulo, v.14, n.3, p. 986-1018, set/dez 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. De quem é o dever de apresentar estimativas de renúncia tributárias? **Revista Consultor Jurídico**, 20 de dezembro de 2020. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-dez-20/estado-economia-quem-dever-apresentar-estimativas-renuncia-tributarias> Acesso em: 14 de abril de 2023.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Rev. Sociol. Polit.** n.24, p. 69-85, 2005. (19 fls.)

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **Tax Law Review**. New York, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva Educação, 2016.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

BEVILACQUA, Lucas. Concessão unilateral de incentivos fiscais de ICMS – Proposta de súmula vinculante e modulação dos efeitos temporais da decisão. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado de Goiás -RPGEGP**. Belo Horizonte, ano 28, n.30, jan./dez. 2015.

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária v. IX. São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. A insegurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017. **Revistas FESDT**, n.11, nov., 2019.

BLANCHARD, Olivier. **Macroeconomia: teoria e política econômica**. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. Tese de Doutorado. São Paulo: USP, 2014.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 160, de 2017. **Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 24, de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências**. 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: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 87, 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)**. 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: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.440, de 7 de julho de 2011. **Acrescenta Título VII-A à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, para instituir a Certidão Negativa de Débitos Trabalhistas, e altera a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112440.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112440.htm) Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Lei de Acesso à Informação (LAI)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional (CTN)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 3 abr. 2022.

BRITO, José Eustáquio de. Desafios e perspectivas da Metodologia de Pesquisa num curso de mestrado profissional. **Educação em Revista**, Belo Horizonte, v. 36, e223613, p. 1-10, 2020.

CALIENDO, Paulo. Comentários ao art. 150, §6º. *In: Comentários à Constituição do Brasil*. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (org.). SaraivaJur, 2013.



<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/02/sp-anuncia-beneficios-fiscais-para-encarar-guerra-fiscal-enquanto-aguarda-reforma-tributaria.shtml>. Acesso em: 28 fev. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DIDIER JR, Fredie, ZANETI JR, Hermes. **Curso de direito processual civil: processo COLETIVO**. 4. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2009, v. 4.

ESTADÃO. **Diesel vai subir para compensar preço do carro popular; 6 dicas para economizar**. Jornal Estado de São Paulo, 06.jun.2023. Disponível em <https://jornaldocarro.estadao.com.br/carros/diesel-vai-subir-para-compensar-preco-do-carro-popular-6-dicas-para-economizar/> Acesso em: 14.jun.2023.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do artigo 8º, I, da LC nº 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, a. 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal. SCHOUERI, Luís Eduardo; ZIVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. FMI, 2007. Disponível em <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf> Acesso em: 10 mar. 2023.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management**. A Guide for Developing Economies. Washington-DC: FMI, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/37sRkw9>. Acesso em: 8 abr. 2023.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS - FAPESPA. **Relatório PIB do Pará 2020**. FAPESPA: Belém, 2022. Disponível em: <https://www.fapespa.pa.gov.br/node/161>. Acesso em: 5 fev. 2023.

FAPESPA - FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS DO PARÁ. **Pará em números 2022**. Belém, 2022. 158 f.: Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1jVL5LCsYEBGh26eercw5XpvMSTSmby8/view>. Acesso em: 9 abr. 2022.

FAPESPA - FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS DO PARÁ. **Boletim Agropecuária Paraense 2022**. Belém, 2022b. 72 f.: Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1yaCF0Z7gCsdWC0Z5v4QfP9e36nVUggiH/view>. Acesso em 9 abr. 2022.

FAPESPA - FUNDAÇÃO AMAZÔNIA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS DO PARÁ. **Mapa de Exclusão Social do Estado do Pará**. Belém, 2021. 96 f.: Disponível em: <https://tinyurl.com/dnraks6c>. Acesso em: 9 abr. 2022.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Luiz Bonat. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v. 20, n.121, Jun/Set, p. 381-407, 2018.

GONÇALVES, Pedro Costa. Estado de Garantia e Mercado. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto**, v. VII (especial: Comunicações do I Triénio dos Encontros de Professores de Direito Público), Porto, 2010.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Política de renúncia de receita do Estado do Pará: limites e insuficiência na promoção do desenvolvimento socioeconômico**. 1. ed. Florianópolis: Editora Insular, 2021. E-book. Paginação irregular.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GSP - GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Benefícios fiscais concedidos por decretos autônomos**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/DecretosBeneficios.aspx> Acesso em: 10 jul. 2023.

HANSON, C. **Economia e sociedade no Portugal barroco**. Lisboa: Quixote, 1986.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HORVATH, Estevão. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre união e estados - RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (org.). **Federalismo(s) em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

IBGE. **Produto Interno Bruto – PIB 2022**. IBGE: Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=Todos%20os%20pa%C3%ADses%20calculam%20o,das%20Unidades%20da%20Federa%C3%A7%C3%A3o%20brasileiras..> Acesso em: 5 fev. 2023.

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano Municipal Brasileiro. Brasília: PNUD, Ipea, FJP, 2013. 96 p. – (Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil 2013).

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante; LIMA, Amanda Naif Daibes. O Direito Econômico e a Política dos Incentivos Fiscais na mineração da Amazônia brasileira. In: DIAS, Jean Carlos et al. (coord.). **Direito e Desenvolvimento na Amazônia**. Florianópolis: Qualis Editora, 2020. p. 323-351.

KRUGMAN, Paul R.; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Federalismo e Democracia em Tempos Difíceis**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

LIMA, Rodrigo de Medeiro. **Regras fiscais e o controle quantitativo da dívida pública federal no Estado Democrático de Direito**. São Paulo: Blucher, 2021.

LIRA, Sérgio Roberto Bacury de. A questão tributária e a problemática da arrecadação fiscal em decorrência da mineração industrial na Amazônia. **Novos Cadernos NAEA**, Belém, v. 6, n. 1, p. 27-64, jun. 2003.

LOSANO, Mario. **Os grandes sistemas jurídicos**: introdução aos sistemas jurídicos europeus e extra-europeus. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos incentivos fiscais. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 15, n.77, p. 185-201, jan./fev. 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book.

MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos; CARVALHO, Osvaldo Santos de. A “convalidação” de benefícios fiscais de ICMS, o Convênio CONFAZ 190/2017 e seus reflexos após um ano da publicação da LC 160/17. p. 927-944. **IBET**, 2018. Disponível em <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Guerra-Fiscal-ICMS.pdf>. Acesso em 27 nov. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade consensual de Estados e Distrito Federal como requisito para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS – Princípio constitucional fundamental para manutenção do pacto federativo, o que o transforma em cláusula imodificável da Lei Suprema. **Revista Fórum de Direito Tributário -RFDT**. Belo Horizonte, ano 10, n. 59, set./out. 2012

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Marcos; MIRANDA, Rogério B.; COSIO, Fernando B. **Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma**. Texto para Discussão, Consultoria Legislativa do Senado Federal, Brasília, n. 40, abr. 2008. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/94747>>. Acesso em: 11 abr. 2021.

MESQUITA, Patrick Bezerra. A normatividade das metas fiscais: a avaliação dos resultados primário e nominal no epicentro do controle externo. **A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. SCAFF, Fernando Facury Scaff, CAMPOS DA SILVA, Maria Stela, SCAFF, Luma Cavaleiro (organizadores). 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

MESQUITA, Patrick Bezerra. Conceitos jurídicos indeterminados e a escolha dos membros dos Tribunais de Contas brasileiros.: Lições de Júlio César à pátria tupiniquim. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3998, 12 jun. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/28235>. Acesso em: 4 jul. 2023.

MF - MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 379, de 13 de novembro de 2006. **Aprova e divulga a metodologia de cálculo para a elaboração do demonstrativo de “Benefícios Financeiros e Creditícios Regionalizados”, de que trata o art. 165, § 6º da Constituição Federal.** Disponível em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2006/portaria379> Acesso em 14 jun 2023.

MPC/PA - MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Representação nº 2018/516735:** Correção de falhas na transparência relativas aos procedimentos de renúncias de receitas fiscais concedidas pelo Estado do Pará. Disponível em: [http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802\\_g5.pdf](http://www.mpc.pa.gov.br/arquivos/representacao/201802_g5.pdf). Acesso em: 12 fev. 2023.

MONTEIRO, Maurílio de Abreu. Amazônia: mineração, tributação e desenvolvimento regional. **Novos cadernos NAEA**, v. 7, n.2, p.159-186, dez.2004.

MTP – MINISTÉRIO DO TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL. Portaria MTP nº 667, de 8 de novembro de 2021. Disponível em <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria/mtp-n-667-de-8-de-novembro-de-2021-359094059> Acesso em 17 jun. 2023.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade.** São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor; MURTA, Antônio Carlos Diniz. Convalidação e revisão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS – Estudo sobre o Convênio ICMS nº 42, de 2016. **CONPEDI Law Review.** Braga/Portugal, v. 3, n. 2, p. 462-479, jul/dez. 2017.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista da Advocacia Geral da União, Ano 01, N. 01, Mar-Jun/2002. Brasília: AGU, 2002.

NABAIS, José Casalta. Considerações sobre as despesas fiscais. **JURISMAT.** Portimão, n. 12, p. 171-201, 2020. Disponível em: [https://recil.ensinolusofona.pt/bitstream/10437/13221/1/Considera%C3%A7%C3%B5es%20sobre%20as%20despesas%20fiscais\\_171-201.pdf](https://recil.ensinolusofona.pt/bitstream/10437/13221/1/Considera%C3%A7%C3%B5es%20sobre%20as%20despesas%20fiscais_171-201.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal.** 10ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2017.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4ª Reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2015.

NÓBREGA, Marcos. Renúncia de Receita; Guerra fiscal e Tax Expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará.** Fortaleza, n.16, p. 178-202, jan/dez 2004.

NUSDEO. Fábio. Curso de Economia. **Introdução ao Direito Econômico** 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

OLIVEIRA JUNIOR, José Nilo de; DIAS, Adilson Freitas; TABOSA, Francisco José Silva. Avaliação da Política de Incentivos Fiscais sobre a capacidade fiscal, ISS, emprego e valor adicionado bruto da indústria no estado do Pará. **Novos cadernos NAEA**, v.17, n.1, p.125-159, jun.2014.

OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos de; GLUCK PAUL, Luciana Neves; MESQUITA, Patrick Bezerra. Segurança jurídica e transparência dos benefícios fiscais – Uma necessidade para o desenvolvimento do Pará. *In*: OLIVEIRA, Assis da Costa; SMITH, Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira; TEIXEIRA, Eliana Maria de Souza Franco (org.). **Direito e desenvolvimento na Amazônia**. 1. ed. Florianópolis: Habitus, 2021.

OLIVEIRA, Weder de. Caso BPC e a legalidade das leis. **JOTA**, 23.mar.2020 Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/caso-bpc-e-a-legalidade-das-leis-23032020>. Acesso em: 28 fev. 2023

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte, Fórum, 2013.

PARÁ. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado do Pará**. Disponível em: <https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/228>. Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 02, de 07 de março de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”**. Disponível em: [http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei02\\_2023\\_13388.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei02_2023_13388.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 03, de 07 de março de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”**. Disponível em: [http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei03\\_2023\\_78253.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei03_2023_78253.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 08, de 03 de maio de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”**. Disponível em: [http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei08\\_2023\\_35675.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei08_2023_35675.pdf) .Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 09, de 03 de maio de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos**

termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”. Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei09\\_2023\\_13612.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei09_2023_13612.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 13, de 13 de junho de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei13\\_2023\\_56669.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei13_2023_56669.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 14, de 13 de junho de 2023. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei14\\_2023\\_51355.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei14_2023_51355.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 15, de 24 de maio de 2022. **Ratifica o Convênio ICMS 230/21, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei15\\_2022\\_59235.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei15_2022_59235.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 16, de 24 de maio de 2022. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei16\\_2022\\_46447.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei16_2022_46447.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 17, de 24 de maio de 2022. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei17\\_2022\\_23356.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei17_2022_23356.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 21, de 16 de agosto de 2022. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos**

termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”. Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei21\\_2022\\_34544.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei21_2022_34544.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto Legislativo nº 22, de 08 de novembro de 2022. **Ratifica os convênios ICMS que especifica, celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos estabelecidos no art. 4º da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, com redação dada pela Lei nº 9.389, de 16 de dezembro de 2021, que “Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e dá outras providências”.** Disponível em:

[http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei22\\_2022\\_99519.pdf](http://bancodeleis.alepa.pa.gov.br:8080/lei22_2022_99519.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.076, de 5 de setembro de 2020. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, e dá outras providências.**

Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020\\_01076.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020_01076.pdf)

Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.266, de 29 de dezembro de 2020. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, e dá outras providências.**

Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020\\_01266.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020_01266.pdf)

Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.382, de 3 de setembro de 2015. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2015\\_01386.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2015_01386.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.386, de 3 de setembro de 2015. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2015\\_01386.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2015_01386.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.417, de 01 de outubro de 2015. **Aprova o Regulamento da Inspeção e Fiscalização Indústria e Sanitária dos Produtos de Origem Animal do Estado do Pará**

Disponível em:

[https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/467#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%201.417%2C%20DE%2001%20DE%20OUTUBRO%20DE%202015%20\(VIGENTE\)&t](https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/467#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%201.417%2C%20DE%2001%20DE%20OUTUBRO%20DE%202015%20(VIGENTE)&t)

ext=Aprova%20o%20Regulamento%20da%20Inspe%C3%A7%C3%A3o,Animal%2C%20do%20Estado%20do%20Par%C3%A1. Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.422, de 30 de março de 2021. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2021\\_01422.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2021_01422.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.423, de 30 de março de 2021. **Acrescenta dispositivos ao Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto n.º 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2021\\_01423.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2021_01423.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.583, de 12 de julho de 2016. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2016\\_01583.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2016_01583.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 1.623, de 17 de outubro de 2016. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2016\\_01623.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2016_01623.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 2.014, de 21 de março de 2018. **Dispõe, nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190, de 5 de dezembro de 2017, sobre a remissão e a anistia de créditos tributários, constituídos ou não, e sobre a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos, por legislação estadual publicada até o dia 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018\\_02014.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2018_02014.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 2.399, de 1º de junho de 2022. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2022\\_02399.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2022_02399.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 216, de 22 de setembro de 2021. **Dispõe sobre o licenciamento ambiental das atividades agrossilvopastoris realizadas em áreas alteradas e/ou subutilizadas fora**

**da área de reserva legal e área de preservação permanente nos imóveis rurais no Estado do Pará.** Disponível em:

[https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/2083#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%20216%2C%20DE%2022%20DE%20SETEMBRO%20DE%202011%20\(VIGENTE\)&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20licenciamento%20ambiental,rurais%20no%20Estado%20do%20Par%C3%A1](https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/2083#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%20216%2C%20DE%2022%20DE%20SETEMBRO%20DE%202011%20(VIGENTE)&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20licenciamento%20ambiental,rurais%20no%20Estado%20do%20Par%C3%A1). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 216, de 22 de setembro de 2021. **Dispõe sobre o licenciamento ambiental das atividades agrossilvopastoris realizadas em áreas alteradas e/ou subutilizadas fora da área de reserva legal e área de preservação permanente nos imóveis rurais no Estado do Pará.** Disponível em:

[https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/2083#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%20216%2C%20DE%2022%20DE%20SETEMBRO%20DE%202011%20\(VIGENTE\)&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20licenciamento%20ambiental,rurais%20no%20Estado%20do%20Par%C3%A1](https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/2083#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%20216%2C%20DE%2022%20DE%20SETEMBRO%20DE%202011%20(VIGENTE)&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20licenciamento%20ambiental,rurais%20no%20Estado%20do%20Par%C3%A1). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 308, de 17 de setembro de 2019. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2019\\_00308.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2019_00308.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 37, de 19 de março de 2019. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2019\\_00037.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2019_00037.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 4.886, de 17 de outubro de 2001. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04886.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04886.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 644, de 27 de março de 2020. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em:

[http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020\\_00644.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2020_00644.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 668, de 27 de março de 2013. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2013\\_00668.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2013_00668.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Decreto nº 899, de 7 de abril de 2008. **Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS-PA, aprovado pelo Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2008\\_00899.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2008_00899.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989. **Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989\\_05530.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989. **Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989\\_05530.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002. **Dispõe sobre a Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002\\_06489.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002_06489.pdf). Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.912, de 3 de outubro de 2006. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável aos empreendimentos da indústria do pescado. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006\\_06912.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006_06912.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.913, de 3 de outubro de 2006. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável as indústrias em geral. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006\\_06913.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006_06913.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.914, de 3 de outubro de 2006. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável aos empreendimentos da indústria da pecuária. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006\\_06914.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006_06914.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 6.915, de 3 de outubro de 2006. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável aos empreendimentos da agroindústria. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006\\_06915.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2006_06915.pdf) Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Lei nº 9.649, de 29 de junho de 2022. **Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2023.** Disponível em: <https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/LDO-2023-Publicada-IOE.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2023.

PARÁ. Projeto de lei de diretrizes orçamentárias de 2024. **Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2024**. Disponível em: [https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2023/05/0.0\\_-LDO-2024-COMPLETA-1.pdf](https://seplad.pa.gov.br/wp-content/uploads/2023/05/0.0_-LDO-2024-COMPLETA-1.pdf). Acesso em: 10 mai. 2023.

PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Balanco Geral do Estado 2019**. Belém: SEFA, 2020. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2019/INTERATIVO----BGE-2019---19-06-2020---ANLISES-E-COMENTRIOS---COMPLETO.pdf>. Acesso em: 9 set 2021.

PEGADO, Daniel Fraiha. **Benefícios fiscais de ICMS em (des)acordo com o ordenamento jurídico brasileiro**: análise da Lei Complementar n. 160/2017 à luz das normas com feições federativas, democráticas e republicanas construídas a partir da Constituição Financeira. Dissertação de Mestrado. Belém: UFPA, 2021.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. Gastos Tributários e subsídios da União. *In*: SALTO, Felipe Scudeler; PELLEGRINI, Josué Alfredo (org.). **Contas públicas no Brasil**. Saraiva Educação, 2020.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. Gastos Tributários: Conceitos, Experiência Internacional e o Caso do Brasil. Textos para Discussão 159, out. 2014. Brasília-DF: Senado Federal, 2014. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/503102/TD159-JosuePellegrini.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 15 maio 2023.

PIKKETY, Thomas. **Capital e ideologia** (*portuguese edition*). Versão Kindle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

PINTO, Élide Graziane. Alheio às eleições, orçamento de castas ordena prioridades e insolvências. **Revista Consultor Jurídico**, 9 de outubro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-09/contas-vista-alheio-eleicoes-orcamento-castas-ordena-prioridades-insolvencias>. Acesso em: 4 de abril. 2023.

PINTO, Élide Graziane. DDD fiscal traz desigualdade, desonestidade e destruição constitucional. **Revista Consultor Jurídico**, 24 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-24/contas-vista-ddd-fiscal-traz-desigualdade-desonestidade-destruicao-constitucional>. Acesso em: 4 de out. 2021.

PINTO, Élide Graziane. Equidade fiscal e controle das renúncias de receitas. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Pará – RMPC-PA**. Belo Horizonte: Fórum, 2023, v. 1, n. 1, jan/jun. 2023.

PINTO, Élide Graziane. Protelar revisão de gastos tributários é escolher ajuste fiscal iníquo. **Revista Consultor Jurídico**, 23 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-23/contas-vista-protelar-revisao-gastos-tributarios-escolher-ajuste-fiscal-iniquo>. Acesso em: 4 de abr. 2021.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 215/1989, de 1º de julho. **Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)**. Disponível em

[https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/bf\\_rep/Pages/es-tatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/Pages/es-tatuto-dos-beneficios-fiscais-indice.aspx) Acesso em: 10 mar. 2023.

PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e sociedade**. Campinas, n. 13, p. 1-40, dez. 1999.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA, 2000.

PRATES, Rodolfo Coelho; BACHA, Carlos José Caetano. Os processos de desenvolvimento e desmatamento da Amazônia. **Economia e Sociedade**, v. 20, n.3. Campinas: dez. 2011.

REZENDE, Fernando. **Conflitos federativos: esperanças e frustrações**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

RFB - SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2022**. Brasília-DF: SRFB, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-ploa/dgt-ploa-2022-base-conceitual>. Acesso em: 15 maio 2023.

SACHS, Ignacy. Estratégias de transição para o século XXI. In: BURSZTYN, Marcel et al. **Para pensar o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Brasiliense, 1993.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Inclusion gains in markets for scarce products**. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3386817](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3386817). Acesso em 28 de julho de 2021.

SANDEL, Michael J. **O que o dinheiro não compra: os limites morais do mercado (portuguese edition)**. Versão Kindle. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2016.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórias de caráter continuado e gasto tributário. 342p. In: **Série temas de interesse do Legislativo**, n. 15. Brasília: Edições Câmara, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **ICMS guerra fiscal: redução da base de cálculo para fraudar a constituição federal**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. **Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas**. São Paulo: Editora CONJUR, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. **Interesse Público**, Belo Horizonte, ano 16, n. 85, p. 37-50, maio/jun. 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Reserva do possível: frente e verso. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, a. 3. n. 4, p. 43-55 set. 2013/fev. 2014.

SCAFF, Luma; CAMPOS DA SILVA, Maria Stela; PEGADO, Daniel Frahia. Considerações sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos à margem da ordem constitucional e a solução construída a partir da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista do Direito**. Santa Cruz do Sul, v.3, n. 50, p.145-167, jan/abr. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SEBRA, Catia. Falha da equipe de Alckmin em plano para carro popular fez Haddad adiar anúncio de pacote. **Folha de São Paulo**, 25.mai.2023. Disponível em <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/falha-da-equipe-de-alckmin-em-plano-para-carro-popular-fez-haddad-barrar-anuncio-de-pacote.shtml> Acesso em: 25.mai.2023.

RFB - SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Gasto tributário – Conceito e Critérios de Classificação**. Brasília-DF: SRFB, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 15 maio 2023.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Balanco Geral do Estado 2021**. Belém: Sefa, 2022. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2021/ANLISES-E-COMENTRIOS---BGE-2021.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Balanco Geral do Estado 2020**. Belém: Sefa, 2021. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/balanco-geral/balanco-2020/BGE-2020---VOLUME-I-.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2023.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Boletim Mensal de Arrecadação - DEZEMBRO**. Belém: Sefa, 2022b. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA\\_dezembro-2022-2.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2022/BMA_dezembro-2022-2.pdf). Acesso em: 5 fev. 2023.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Boletim Mensal de Arrecadação - JANEIRO**. Belém: Sefa, 2023. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2023/BMA\\_MARCO-2023.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/institucional/informativos/boletim/2023/BMA_MARCO-2023.pdf). Acesso em: 5 fev. 2023.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Orientações ao Contribuinte - Regimes Tributários Diferenciados (RTD) do ICMS**. 2021. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/970-concessao-regime/12163-ii-regimes-tributarios-diferenciados-rtd-do-icms>. Acesso em: 9 set. 2021.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Resposta a pedido de informação – ESIC 2266/2022**. 2022.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. **Resposta a pedido de informação – ESIC 2403/2021.** 2021b.

SEFA - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ. Portaria nº 393, de 21 de maio de 2021. **Institui grupo de trabalho para implementar o modelo de gestão, controle e acompanhamentos dos incentivos e benefícios fiscais.** Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/portaria/ps2021\\_00393.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/portaria/ps2021_00393.pdf) Acesso em: 5 fev. 2023.

SEDEME - SECRETARIA DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, MINERAÇÃO E ENERGIA. **Resposta a pedido de informação – ESIC 2402/2021.** 2021.

STN - SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL **Boletim de Finanças dos Entes subnacionais.** Belém: Brasília, 2022. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:45586](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:45586). Acesso em: 5 fev. 2023.

SEMAS – SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E SUSTENTABILIDADE. **Ordem de Serviço nº 01, de 04 de outubro de 2013.** Disponível em <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/files/pdf/1545.pdf> Acesso em: 17 jun. 2023.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade** (*portuguese edition*). Versão Kindle São Paulo: Companhia de Bolso, 2010.

SF - SENADO FEDERAL. Resolução nº 22, de 1989. **Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm). Acesso em: 3 abr. 2022.

SF – SENADO FEDERAL. Temer sanciona lei de convalidação de incentivos fiscais. 08/08/2017. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/08/08/temer-sanciona-lei-de-convalidacao-de-incentivos-fiscais> Acesso em: 21 nov. 2021.

SF - SENADO FEDERAL. Instituição Fiscal Independente. Relatório de Acompanhamento Fiscal. Maio, 2018.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho.** 2. ed. Versão Kindle. Belo Horizonte: Fórum, 2014. Paginação irregular.

SOUZA, Marcos Tadeu Napoleão de. **Aspectos fiscais do pacto federativo.** Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Março, 2015.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 1247, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 161031, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/1997, DJ 06-06-1997 PP-24881 EMENT VOL-01872-05 PP-00994.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2238, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 31-08-2020 PUBLIC 01-09-2020 REPUBLICAÇÃO: DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2464, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007, DJe-023 DIVULG 24-05-2007 PUBLIC 25-05-2007 DJ 25-05-2007 PP-00063 EMENT VOL-02277-01 PP-00047 RDDDT n. 143, 2007, p. 235 LEXSTF v. 29, n. 346, 2007, p. 104-114.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3389, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3421, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3462, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 3984, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 20-09-2019 PUBLIC 23-09-2019.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5449 MC-Ref, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-077 DIVULG 20-04-2016 PUBLIC 22-04-2016.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 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.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5816, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-257 DIVULG 25-11-2019 PUBLIC 26-11-2019.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020 PUBLIC 06-03-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6074, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 21/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-042 DIVULG 05-03-2021 PUBLIC 08-03-2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6080, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-01-2023 PUBLIC 10-01-2023.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6118, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 28/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 05-10-2021 PUBLIC 06-10-2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6152, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-251 DIVULG 09-12-2022 PUBLIC 12-12-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6222, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 08-05-2020 PUBLIC 11-05-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6303, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-052 DIVULG 17-03-2022 PUBLIC 18-03-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6479, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 21/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 29-06-2021 PUBLIC 30-06-2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 7191 2ºJULG, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 05/06/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 198, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 984 Acordo, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-259 DIVULG 16-12-2022 PUBLIC 19-12-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 598677, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-085 DIVULG 04-05-2021 PUBLIC 05-05-2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 174478, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2005, DJ 30-09-2005.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 491653 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-098 DIVULG 18-05-2012 PUBLIC 21-05-2012.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 628075, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-240 DIVULG 30-09-2020 PUBLIC 01-10-2020.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 635688, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 6308 MC-Ref, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-201 DIVULG 12-08-2020 PUBLIC 13-08-2020.

STREECK, Wolfgang. **Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático** (*portuguese edition*). Versão Kindle. Coimbra: Actual, outubro de 2013. Paginação irregular, uso de fontes e margens médias.

SURREY, Stanley. S. “The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974.” In **Boston College Law Review**, v. XVII, n. 5, p. 679-737, jun. 1976. Disponível em <http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1> Acesso em: 14 jun. 2023.

TCE-PA – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Processo nº TC/006056/2022 – Relatório de análise das contas do Governador do Estado do Pará, exercício de 2021**. Rel. Cons. Cipriano Sabino. Disponível em: [https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1\\_relatorio\\_analise\\_contas\\_governador\\_2021.pdf](https://www.tcepa.tc.br/contasdegoverno/2021/1_relatorio_analise_contas_governador_2021.pdf). Acesso em: 12 mar. 2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de fiscalização TC n. 015.940/2017-9**. Brasília: 2017.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Acórdão 600/2023 – Plenário. Relator: Antonio Anastasia. Processo: 007.210/2022-1. Data da Sessão: 29/03/2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria nº 174, de 24 de novembro de 2022. **Aprova o Referencial de Controle de Benefícios Tributários (RC-BT)**. Brasília: TCU, 2022. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios.htm> Acesso em: 3 jan. 2023.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **TC 015.940/2017-9**. Data da Sessão: 06/06/2018. Relator: Ministro José Múcio Monteiro. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO%253A1270%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=49260100-b949-11ea-ba55-d3a62cd1db3c](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1270%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuid=49260100-b949-11ea-ba55-d3a62cd1db3c) Acesso em: 25 fev. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 155. *In: Comentários à Constituição do Brasil*. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (org.). SaraivaJur, 2013.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 13, n. 76, jul./ago. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. *In: SCAFF, Fernando Facury.; CONTI, José Maurício (coord.). Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

TUPIASSU, Lise; GUIMARÃES, Arthur Porto Reis. Responsabilidade fiscal e dívidas públicas dos Estados membros frente ao consequencialismo financeiro do Tribunal da Federação. *In: SCAFF, Fernando Facury [et al.] (org.). A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

VARGAS, Neide César. A descentralização e as teorias do Federalismo Fiscal. **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 32, n. 1, p. 51-76, jun-2011.

VARSANO, Ricardo. **A Guerra fiscal do ICMS**: quem ganha e quem perde. Texto para discussão (IPEA). Rio de Janeiro, 1997.

XAVIER, T. R., WITTMANN, M. L., INÁCIO, R. de O., & KERN, J. (2013). Desenvolvimento regional: uma análise sobre a estrutura de um consórcio intermunicipal. **Revista De Administração Pública**, 47(4), 1041 a 1066. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/9651>. Acesso em: 10 jul. 2023.

ZANATTA, Pedro. **Entenda por que o preço do petróleo disparou com a guerra entre Ucrânia e Rússia**. CNN Brasil Business, São Paulo, 04/03/2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/entenda-por-que-o-preco-do-petroleo-disparou-com-a-guerra-entre-ucrania-e-russia/>. Acesso em: 10 jul. 2023.