



**INCENTIVOS FISCAIS E A AUTONOMIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS:
ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES REALIZADAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º
1.185/2023**

**TAX BENEFITS AND THE AUTONOMY OF STATES AND MUNICIPALITIES:
ANALYSIS OF THE CHANGES MADE BY PROVISIONAL MEASURE 1185/2023**

*Juliana Ferretti Lomba**

*Alexandre Naoki Nishioka***

Resumo: O presente trabalho se propõe a analisar o debate sobre a limitação da concessão de incentivos fiscais por estados e municípios à luz do federalismo fiscal, especialmente em razão da edição da Medida Provisória n.º 1.185/2023 pelo governo federal, que versa sobre a tributação federal sobre subvenções para investimento concedidas pelos diferentes entes federativos, e à luz das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos julgamentos do EREsp n.º 1.517.492/PR e do Tema 1.182 dos Recursos Repetitivos, que analisaram o conflito vertical entre União e estados na concessão de incentivos de ICMS. Para esse fim, utilizou-se a pesquisa documental exploratória, tendo sido realizada mediante a análise das normas constitucionais e infraconstitucionais, assim como pesquisa bibliográfica, a partir de estudos doutrinários sobre os temas abordados. Ao final, concluiu-se que são legítimos os benefícios concedidos pelo ente competente pela instituição do tributo, desde que o faça como forma de promover os objetivos e finalidades constitucionais (como o desenvolvimento regional, ou a proteção ambiental). À União não cabe limitar essa autonomia, exceto em conformidade com as restrições já previstas no texto constitucional, mas pode regular e harmonizar as formas de concessão e gozo dos incentivos por meio de normas gerais e de resolução de conflitos federativos, as quais, em matéria tributária, são reservadas à lei complementar.

* Doutoranda em Direito Financeiro pela FD-USP. Mestre e bacharel em Direito pela FDRP-USP. Advogada. E-mail: juliana.lomba@usp.br.

** Professor Doutor de Direito Tributário na FDRP/USP. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela FD/USP. Advogado. E-mail: nishioka@usp.br



Palavras-chave: Medida Provisória n.º 1.185/2023; Federalismo fiscal; Subvenções para investimento; Incentivos fiscais.

Abstract: The present paper aims to analyze the discussion about the limits for tax incentives granted by states and municipalities in the light of fiscal federalism, especially due to the creation of Provisional Measure 1185/2023, which permits federal taxation on investment subsidies granted by the different federative entities, and in light of the decisions handed down by the Superior Court of Justice in EREsp 1517492/PR and in the Theme 1182 of Repetitive Special Appeals, that previously analyzed the federal taxation on ICMS tax benefits. For this purpose, exploratory documentary research was led by the analysis of constitutional and infra-constitutional norms, as well as bibliographical research, based on doctrinal studies on the topics covered. The paper concluded that the benefits are legitimate when granted by federative entities with constitutional power for this, as long as it aims to promote constitutional goals and purposes (such as regional development or environmental protection). The Federal government is not able to restrain other entities' autonomy, except by the restrictions already existent in the constitutional text. Still, it can regulate and harmonize the forms of granting and enjoyment of tax benefits through complementary law in tax matters.

Keywords: Provisional Measure 1185/2023; Fiscal federalism; Investment subsidies; Tax benefits.

1 INTRODUÇÃO

A concessão de incentivos fiscais é tema que gera grandes controvérsias. Diante da renúncia de receitas públicas, esses instrumentos de intervenção estatal são objeto de grandes críticas, sendo muitas vezes acusados de privilegiar interesses incompatíveis com o Estado Social e Democrático de Direito, uma vez que seriam concedidos em razão da pressão e do *lobby* de empresas ou contribuintes específicos. Quando observamos o tema sob a perspectiva dos estados e municípios, o problema parece se agravar em razão da guerra fiscal criada e da situação fiscal debilitada em que alguns desses entes se encontram.



A questão também tem sido debatida em razão de discussões envolvendo a reforma tributária e as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça nos julgamentos do EREsp n.º 1.517.492/PR e do Tema 1.182 dos Recursos Repetitivos. Essas decisões analisaram o conflito vertical entre União e estados na tributação de incentivos de ICMS concedidos a título de subvenção para investimento, o que levou à edição da Medida Provisória n.º 1.185/2023 pelo governo federal, a fim de regulamentar o tratamento desses incentivos pela tributação da renda.

Em razão desses debates, o presente trabalho tem por objetivo analisar os limites constitucionais para a concessão de incentivos pelos entes subnacionais e a possibilidade de regulação desses instrumentos pela União. A partir dos estudos realizados sobre a autonomia dos entes federativos e sobre as normas tributárias indutoras e incentivos fiscais no Sistema Tributário Nacional, verificou-se que são legítimos os benefícios concedidos pelo ente competente pela instituição do tributo, desde que o faça como forma de promover os objetivos e finalidades constitucionais (como o desenvolvimento regional, ou a proteção ambiental). À União não cabe limitar essa autonomia, exceto em conformidade com as restrições já previstas no texto constitucional, mas pode regular e harmonizar as formas de concessão e gozo dos incentivos por meio de normas gerais e de resolução de conflitos federativos, as quais, em matéria tributária, são reservadas à lei complementar.

Por fim, o presente trabalho foi elaborado a partir de pesquisa documental exploratória (GIL, 2002), por meio da qual se buscou verificar os limites constitucionais à concessão de incentivos fiscais por entes subnacionais e a possibilidade de sua regulação pela União, tendo sido realizada mediante a análise das normas constitucionais e infraconstitucionais objeto do trabalho, assim como pesquisa bibliográfica, a partir de estudos doutrinários sobre os temas abordados.

2 A AUTONOMIA DOS ENTES FEDERATIVOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A forma federativa de estado foi adotada no Brasil desde a Proclamação da República, mediante a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, o que foi previsto no Decreto n.º 1, de 15 de novembro de 1889. O modelo adotado, de característica dualista, assemelhava-se àquele empregado pelos Estados Unidos, tendo sido “transplantado” pelos



“*ultra-federalistas brasileiros*”, no que, segundo Machado Horta (1957) equivaleria à “*pura sugestão imitativa*”.

Entretanto, deve-se observar que o federalismo não decorre da mera disposição em lei ou na Constituição. Nas lições de Gilberto Bercovici (2003), não existe um modelo ideal de federalismo que se aplique a todos os Estados que se denominam federados, mas há uma série de diferentes soluções concretas que reúnem características comuns a um regime federal, dentre as quais se destaca a existência de diferentes centros de poder, sem hierarquia em relação uns aos outros, mas com diferentes competências, cujo fundamento é uma Constituição rígida comum.

A Constituição de 1988 adotou a forma cooperativa de federalismo, fundada na solidariedade e na garantia de bem-estar, o que se reflete no desenho do financiamento das atividades estatais e o cumprimento dos objetivos constitucionais, que se dão por meio da distribuição das competências impositivas e de receitas entre os entes federados mediante transferências diretas e indiretas (TORRES, 2014). O bolo arrecadatório ainda se faz pelas receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração do patrimônio ou prestação de serviços por meio de concessões, as quais estão destinadas a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades (OLIVEIRA, 2022).

Dessa forma, como leciona Raul Machado Horta (1995), o projeto de federalismo equilibrado a que se propõe o Estado brasileiro privilegia que “*o indispensável exercício dos poderes federais não venha a inibir o florescimento dos poderes estaduais*”, além do regionalismo como política de desenvolvimento. Em consonância, Heleno Torres (2014) expõe que “*no nosso welfare state tardio, a superação do subdesenvolvimento é uma tarefa permanente e compromisso de todo o federalismo*”, de forma que o federalismo cooperativo, mediante autonomia, “*requer ainda a função intervencionista do Estado nacional, para recuperar desigualdade, promover desenvolvimento e assegurar políticas públicas em todo o território nacional*”.

A importância do federalismo fiscal cooperativo para a organização do Estado brasileiro é ilustrada por Onofre Batista Júnior e Mariana Marinho (2018) quando lembram que o regime militar reduziu as transferências intergovernamentais de recursos e impôs limites rígidos ao poder de tributar dos entes subnacionais como forma de diminuição de sua autonomia. A medida tinha o objetivo de evitar a interferência das unidades federativas na



definição e controle do crescimento, de forma a impedir que os tributos fossem usados pelos estados de forma política, além da vincular parte dos recursos transferidos pela União a gastos compatíveis com os objetivos assumidos pelo governo central. Logo, a manutenção da autonomia fiscal dos entes subnacionais, por meio de receitas próprias e transferências, mostra-se uma ferramenta para o reforço das instituições democráticas e para a descentralização de poder.

Diante da importância do federalismo como forma de Estado, o artigo 60, §4º, I, da Constituição de 1988 elevou-o ao *status* de cláusula pétrea, de forma a proteger a autonomia dos entes subnacionais e as características que protegem a própria existência do pacto federativo, como a o desenho de financiamento que visa garantir os meios para cumprimento dos objetivos estabelecidos pela Constituição.

A partir dessas considerações, observa-se que uma das características centrais do federalismo é a autonomia dos entes que compõem o Estado, que no Brasil é formado pela União, estados e municípios. Como explica Regis Fernandes de Oliveira (2022), os entes devem ter o direito de regular seus próprios interesses (editando as próprias normas jurídicas); gozar de competência legislativa e política própria; ter previstos os serviços que devem prestar, sendo *“imprescindível (...) que possuam receitas suficientes e próprias para buscarem cumprir as finalidades previstas no texto solene da Constituição”*. Ademais, inexistente hierarquia entre eles, descabendo qualquer ato de superioridade, nem mesmo da União sobre os Estados, ou destes sobre os Municípios, de forma que as únicas possibilidades de intervenção estão expressamente previstas na Constituição.

Portanto, havendo autonomia dos entes da federação tanto nas relações horizontais quanto verticais, uma vez que o federalismo é protegido como cláusula pétrea pelo artigo 60, §4º, I, e sendo a competência tributária matéria reservada à Constituição, a União não pode usurpar os poderes concedidos aos entes subnacionais, nem criar óbices ao seu exercício, exceto nas situações expressamente previstas no texto constitucional.

3 A LEI COMPLEMENTAR NOS CONFLITOS ENTRE ENTES FEDERATIVOS NA SEARA TRIBUTÁRIA



Sobre o desenho do Sistema Tributário Nacional, Heleno Torres (2001) expõe que a Constituição de 1988 apresenta um conjunto de normas muito abrangente para a sua instituição, “*com disposições atributivas de poder de tributar, sob a forma de competências, (...) além das limitações constitucionais a essa repartição de poderes*”. Por este motivo, o Código Tributário Nacional não teria a mesma importância no Brasil do que possui em outros países, cujas constituições “*não asseguram os pressupostos e os limites para o exercício da tributação*”. Entretanto, não é reduzida a sua importância em nosso ordenamento:

Mas se o Código Tributário Nacional não desempenha esse papel de centralidade primordial no sistema tributário brasileiro, nem por isso deixa de ter sua repercussão. A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas “normas gerais de direito tributário”, como forma de (i) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (arts. 146, II; 150, VI, “c”; 195, §7º; 156, §3º, da CF); (ii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (arts. 146, I e III, “a”, e 155, §2º, XII, da CF); (iii) definir *os tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a” da CF); (iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (art. 146, III, “b”, da CF); (vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao *ato cooperativo* praticado pelas sociedades cooperativas. (TORRES, 2001).

O autor explica que o Código Tributário Nacional foi redigido sob a égide da Constituição de 1946, e que fora recepcionado pela Constituição de 1967 respeitando seu artigo 18, o qual dispunha que cabia à lei complementar “*estabelecer normas gerais de direito tributário*”, dispor “*sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*” e regular “*as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Ainda, em razão do *princípio da recepção constitucional*, também a Constituição de 1988 reconhece o seu caráter de lei complementar (TORRES, 2001). Referida situação decorre da importância constitucional dada às normas gerais de direito tributário e às leis complementares, como se verá melhor a seguir.

As leis complementares foram introduzidas no sistema brasileiro pela Constituição de 1967, como leciona Fernando Facury Scaff (2013), com o objetivo de complementar a disciplina das matérias determinadas constitucionalmente, de forma que “*sua função primordial era unificar e, com isso, centralizar decisões dentro sistema federativo brasileiro*”. O autor ainda chama atenção para o fato de que, apesar de não terem a mesma rigidez das normas



constitucionais, também não apresentam a facilidade de alteração das leis ordinárias, requerendo um procedimento legislativo especial, de maioria absoluta das Casas (*quórum especial*).

Diferentemente do que se tinha na sua origem, em 1967, a lei complementar não tem mais o escopo de “*regular os pontos sensíveis do ordenamento jurídico*” em vista às normas constitucionais. Atualmente, “*as leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente*”, sendo necessária sua aprovação por *quórum* especial e devem versar as matérias cujo conteúdo é estabelecido expressamente pela própria Constituição (CÔELHO, 2000).

Por meio da Constituição de 1988, a lei complementar passou a ser exigida apenas para aquelas matérias previstas na Constituição, não havendo hierarquia em relação às leis ordinárias para as demais matérias. Em outras palavras, como explica Heleno Torres (2014), “*o direito positivo brasileiro é fortemente escalonado e com espécies normativas bem demarcadas quanto às funções a serem exercidas no processo legislativo*”, por isso não poderá a lei ordinária contrariar a lei complementar no conteúdo em que o texto constitucional reserva a esta, mas não haverá prevalência desta nas demais hipóteses.

Em matéria tributária, a Constituição reserva à lei complementar, dentre outras, a competência para versar sobre os *limites ao poder de tributar*, os *conflitos de competência* e as *normas gerais* (artigo 146)¹. À luz das lições de Heleno Torres (2014), ressalta-se que tanto a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, quanto a resolução de conflitos de competência (incisos I e II) se referem a normas gerais em matéria tributária (inciso III), cuja previsão expressa teve o intuito apenas de aplicar, de forma mais objetiva, o âmbito dessas normas gerais.

De forma sucinta, o autor expõe que a lei complementar “*podará dispor sobre limitações ao poder de tributar em todos aqueles direitos consagrados ou competências para os quais a Constituição reclama lei específica.*” Nada obstante, ela não poderá afetar o “*conteúdo essencial*” do direito ou liberdade afetados pela restrição legislativa (TORRES,

¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”



2014). Nesse sentido, vale mencionar a lição trazida por Geraldo Ataliba, ainda em 1969, pela qual não se concede ao Congresso Nacional, nem mesmo por meio de lei complementar, a possibilidade de criar limitações para as competências de estados e municípios, já que isto somente pode ser feito pela própria Constituição².

Por sua vez, no que tange à solução dos conflitos federativos, Heleno Torres (2014) explana que poderá a União, por meio da lei complementar, dispor sobre os *tributos e suas espécies* e tratar os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados no texto constitucional, observando o objetivo de “assegurar a autonomia federativa e impedir a existência de conflitos de competência entre as pessoas de direito público interno, na elaboração de suas leis ou aplicação dos tributos”. Da mesma forma como nas limitações ao poder de tributar, por meio da lei complementar para a resolução de conflitos entre entes federativos, “a União não pode reduzir a competência das demais pessoas do federalismo. A autocontenção do legislador nacional reserva o dever de atuar no limite do necessário para resolver potenciais conflitos de competência em matéria de impostos”.

Quanto às normas gerais, Paulo de Barros Carvalho e Sérgio Serafim Aquino (2020) expõem, a partir das lições de Geraldo Ataliba, a diferença entre lei nacional e lei federal, uma vez que esta se dirige à União, enquanto a primeira aos entes federativos, “guardando traço comum sua origem no legislativo federal”. Dessa forma, é peculiar às leis nacionais veicular normas gerais nas matérias sujeitas à competência concorrente, à luz do artigo 24, §1º, da Constituição de 1988. O fato de estas assumirem a forma de lei ordinária ou de lei complementar é questão que será definida no texto constitucional, assim como acontece na seara tributária, em conformidade com o artigo 146.

Alguns exemplos de normas gerais em matéria tributária são apresentadas por Heleno Torres (2014) e referem-se ao tratamento da legislação tributária (“quanto às distintas fontes

² Em análise às normas gerais de direito tributário e às limitações ao poder de tributar, o jurista expressa que: “Esta cláusula deve ser examinada com muita cautela. O intérprete menos avisado e mais apressado corre o gravíssimo risco de entender que esta disposição constitucional autoriza o legislador a ditar limitações ao poder tributário. Absolutamente não! Nada pode ser mais errado do que esta conclusão. Nada pode ser mais vedado do que isto.

Ao Congresso Nacional – exercendo sua faculdade de emanar norma geral de Direito Tributário – não é permitido criar nenhuma limitação ao poder de tributar, de que são investidos, pela própria Carta Magna, Estados e Municípios. Pelo contrário: estes só conhecem as limitações que decorrem do próprio texto constitucional e do sistema.

Nenhuma limitação, óbice ou restrição pode o Congresso impor a Estados e Municípios, seja a que título fôr. Nem mesmo a propósito de usar seu poder de elaborar normas gerais de Direito Tributário”. (ATALIBA, 1969).



do direito tributário”), harmonizar os regimes de obrigação, lançamento e crédito tributário, uniformizar prazos de decadência e prescrição, promover o tratamento tributário do ato cooperativo, garantir o regime único de tributação à micro e pequena empresa, e prevenir o desequilíbrio da concorrência.

Por fim, cita-se a consideração de Luís Eduardo Schoueri (2022), o qual discorda que as normas referentes à solução de conflitos de competência e à limitação ao poder de tributar se confundiriam com as normas gerais de direito tributário. O autor entende que “*o conceito de normas gerais é de difícilíssima determinação*”, o que motivou o constituinte a trazer um rol *exemplificativo* das matérias que se enquadram na disposição, mas reconhece, assim como os autores anteriormente citados, que a norma geral tem o papel de “lei nacional”, cuja ideia é criar “*uma ordem jurídica nacional, harmônica*”, a fim de uniformizar critérios básicos de tributação em todo o país, aplicáveis a todos os entes federativos, a exemplo do Código Tributário Nacional.

Portanto, em síntese, o conflito de competências, ponto central da questão objeto do presente estudo, deve ser enfrentado por meio de lei complementar, seja na situação de norma geral de direito tributário, seja como instrumento específico apropriado para a solução do conflito entre os entes federativos. Ainda assim, o Congresso Nacional deverá tomar o cuidado para que a lei complementar não reduza o núcleo, a essência das regras constitucionais de competência tributária, de forma a reduzir a autonomia dos entes da federação.

4 A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA E OS INCENTIVOS FISCAIS

O Estado precisa ser financiado para realização de suas atividades. Para esse fim, pode lançar mão de vários meios, como fazer dívida, emitir moeda, ou atuar no setor privado, por meio da venda de bens e participação no lucro de empresas. Entretanto, estas formas de financiamento apresentam problemas, como o aumento da dívida pelos juros, o aumento da inflação, e a insuficiência dos recursos auferidos. Desta forma, a instituição de tributos se mostra a principal forma de financiamento das despesas do Estado. Assim, ao cumprir esse desígnio, os tributos exercem sua função fiscal (MENDES, 2017).

Em consonância, André Elali (2007) explica que “*a tributação, mais do que nunca, é a base financeira do Estado e tem evidentes repercussões sobre a economia, dela nascendo*



facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais”, concluindo, dessa forma, que “*é também uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico*”.

Sobre o tema, Alcides Jorge Costa (2017) leciona que, além da característica arrecadatória, o sistema tributário tem outras funções: estabilizadora, redistributiva e desenvolvimentista. A partir de palestra proferida na Faculdade de Direito da UFRGS em 1985, o autor fez as seguintes considerações:

Volto às outras funções do sistema tributário: a estabilizadora, a redistributiva e a desenvolvimentista. Qualquer uma delas diz respeito à prática da política tributária, por sua vez parte da política econômica. Poderão os três níveis de governo, União, Estados e Municípios exercer sem peias, independentemente uns dos outros, a política tributária que lhes aprouver, promovendo medidas estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimento, como lhes aprouver, ou deverão Estados e Municípios ter algum tipo de limitação? Chega-se, desta maneira, ao campo político, uma vez que a pergunta feita traduz-se noutra: a autonomia legislativa de Estados e Municípios deve ser total ou limitada, no campo da tributação? A resposta a esta pergunta está intimamente ligada aos tributos que a Constituição venha a atribuir à União, aos Estados e aos Municípios.

Também os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2022) dispõem que, por vezes, “*a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso*”. O manejo das normas tributárias perseguindo objetivos alheios ao arrecadatório denomina-se *extrafiscalidade*. O autor ainda expõe que alguns tributos têm maior propensão à utilização com caráter extrafiscal, enquanto outros se inclinam mais à fiscalidade, “*não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade*”. Assim, ambos os objetivos convivem, sendo possível verificar, em ocasiões, que um predomina sobre o outro.

Como explica Luís Eduardo Schoueri (2005), o tema da extrafiscalidade é caro ao constituinte, estando presente nos artigos 150, §6º, 155, §2º, XII, g; e 165§º, além do art. 146-A, incluído pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, o qual reserva à lei complementar “*estabelecer critérios especiais da tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência*”. Nas palavras do autor:

O gênero da “extrafiscalidade” inclui todos os casos não vinculados em à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. (...) Inclui,



neste sentido, além das normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado. (Schoueri, 2005).

À luz dessa consideração, a fim de melhor delimitar o aspecto da “extrafiscalidade” a ser explorado no presente trabalho, será utilizada a denominação “normas tributárias indutoras”. Observa-se, entretanto, que a mera intenção de fazer o contribuinte adotar uma atuação não é justificativa suficiente para que sejam criados incentivos. O Estado não pode interferir no comportamento dos entes privados, renunciar a receitas, nem criar regras de exceção a seu bel prazer, caso contrário os princípios da segurança jurídica, da liberdade econômica e da universalidade seriam gravemente violados. Como lembra André Elali (2007), no caso brasileiro, a isonomia é corolário do sistema tributário, “*a neutralidade representa a regra geral: a tributação deve tratar todos igualmente, admitindo a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de forma imparcial, ou seja, sem beneficiar agentes econômicos especificamente*”.

Assim, observam-se as lições de Luís Eduardo Schoueri (2005) sobre a norma tributária indutora, segundo as quais a intervenção estatal, enquanto determinação constitucional positiva, justifica-se, de um lado, como forma de correção dos mecanismos de mercado, e de outro, citando a lição de Tércio Sampaio, no desempenho de funções distributivas necessárias a um Estado Social. Essas normas deverão *sempre* se lastrear em um objetivo constitucionalmente previsto, única hipótese que permite se afastar a capacidade contributiva como parâmetro para a incidência tributária e quantificação da obrigação tributária.

Uma vez que as normas tributárias indutoras devem se conformar tanto com os limites do Direito Econômico como do Direito Tributário, Luís Eduardo Schoueri (2005) se preocupa com a competência para legislar sobre elas. Em suma, o autor demonstra que é necessário ter competência nas duas searas para legislar sobre a norma, por exemplo: uma vez que a competência para a regulação ambiental é concorrente, a União somente poderá estipular normas tributárias indutoras sobre tributos federais, a fim de influenciar um comportamento geral, e não local (exceto para corrigir desigualdades regionais). Portanto, para cada tema de regulação, deverá se observar se o regime de competência é vertical ou horizontal, ao mesmo tempo em que devem ser respeitados os limites rígidos da competência tributária.



No mesmo sentido está o entendimento de Guilherme Mendes (2017), segundo o qual se estabelecem fronteiras ainda mais nítidas e precisas ao emprego de tributos com fins extrafiscais, pois, se o ente federativo tiver competência legislativa para regular uma esfera do convívio social, mas não tiver a competência tributária específica para criar a norma tributária sobre a respectiva dimensão econômica, não poderá adotar instrumentos tributários com a finalidade indutora.

Diante das considerações sobre a norma tributária indutora, pode-se partir ao estudo dos incentivos fiscais, pois são enquadrados como “espécie” desse gênero. Para esse fim, apresenta-se a lição de José Souto Maior Borges (2001) sobre isenções, cuja lógica é aplicável aos demais incentivos: o seu embasamento constitucional se encontra no poder de eximir tributo, o que funciona como o verso e reverso de uma medalha em relação ao poder de tributar. Logo, se a Constituição atribui competência para tributar, em regra, também permite a abstenção do exercício desta competência. Portanto, os incentivos estão sujeitos a condicionamentos idênticos ao do poder de tributar, de forma que “*o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso*”.

Apesar das costumeiras críticas, os incentivos fiscais podem se mostrar bons instrumentos para a realização de políticas públicas. Roque Antonio Carrazza (2017) exemplifica que pode ser menos custoso ao Estado abrir mão de parte da arrecadação para estimular um comportamento desejado do que seria utilizar a receita tributária para a criação de outros instrumentos com a mesma finalidade. Por sua vez, Guilherme Adolfo Mendes (2017), explica que uma outra justificativa para a criação de incentivos fiscais está no simples fato de que os agentes econômicos são influenciados pela tributação, uma vez que as pessoas sempre buscam reduzir a sua carga tributária, de forma que, inevitavelmente, isso irá alterar o comportamento dos contribuintes.

Sobre a lógica de concessão de incentivos fiscais, pelos quais os entes tributantes renunciam sua receita para estimular um comportamento, vale a pena citar as considerações de Ana Paulo Basso (2017), segundo as quais, partindo da doutrina de Norberto Bobbio, explica que a indução por estímulos pode se dar mediante o incentivo e o prêmio, ambos reflexos da função promocional do direito. Eles diferenciam-se porque o *incentivo* é uma medida de auxílio do exercício de determinada atividade, por isso representa um expediente para se obter uma



ação desejável, enquanto o *prêmio* é um expediente para se obter uma ação desejável, logo, uma resposta à determinada ação desejável.

Dentro do contexto da sanção premial, Terence Dorneles Trennepohl (2011) lembra que desde Beccaria, passando por autores utilitaristas como John Stuart Mill e Jeremy Bentham, a atitude de prevenir é preferida à de punir, o que foi adotado por muitas Constituições no pós-guerra. Dessa forma, surge na legislação uma tendência de moralização, a qual não se apresenta por meio de leis punitivas, mas de recompensas às condutas racionais e condizentes com a moral e a ordem. Assim, o autor explica que o conceito de sanção, quando analisada a estrutura da norma, não pode ser considerada apenas a negativa (punição), mas, sim como consequência de um ato jurídico, uma interpretação que decorre do “*grau de evolução e intervenção do Estado Social na adoção de técnicas de comportamento passíveis de premiação e recompensa*”.

Assim, à luz do já foi explorado no estudo das normas tributárias indutoras, cita-se a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999), segundo a qual a teoria da exoneração tributária parte da *dualidade* que as normas tributárias podem assumir quando se institui um fato gerador, pois, ao mesmo tempo, é possível criar uma hipótese específica que pode qualificar fatos para exonerá-los, ou, ainda, quantificar de forma diferenciada para chegar ao mesmo fim. As exonerações podem se dar por diversas vias, a depender da sua incidência sobre a estrutura da norma que cria o tributo, podendo ser internas, quando influem sobre a qualificação dos fatos, ou externas, quando modificam os critérios de quantificação da obrigação tributária.

Em resumo, as normas tributárias indutoras, em especial aquelas que veiculam incentivos, somente podem ser expedidas pelos entes com competência constitucional sobre os respectivos tributos e sobre as áreas de atuação/afetação (*ex.: econômica, ambiental etc.*). Os demais entes não podem impedir o seu exercício, nem mesmo podem usurpar essa autonomia de forma direta ou indireta.

5 OS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR ESTADOS E MUNICÍPIOS E A SUA TRIBUTAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1.185/2023

Conforme já mencionado no estudo sobre as normas tributárias indutoras, a legitimação dos incentivos fiscais deve se dar a partir das finalidades trazidas na Carta de 1988.



Nesse contexto, foram postos os objetivos fundamentais da República no artigo 3º³, que preveem a garantia ao desenvolvimento nacional, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais, de forma que se promova o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Observa-se que o desenvolvimento não se confunde meramente com o crescimento econômico ou com o mero aumento de eficiência. O economista Amartya Sen (1999) explica o desenvolvimento como um processo de expansão das *liberdades reais (capacidades)* das quais as pessoas gozam. A renda é um meio importante para alcançar este objetivo, mas não é a única determinante que leva às liberdades, também existindo outros fatores relevantes de cunho social, econômico, político e de direitos humanos. Portanto, o desenvolvimento se mostra na ampliação da capacidade das pessoas de alcançar liberdades, assim como na redução das principais fontes da falta de liberdade, como pobreza, tirania, ausência de oportunidades econômicas, privação social sistemática, negação de acesso aos serviços públicos, intolerância e ação repressiva do Estado.

De forma paralela, pode-se dizer que o desenvolvimento nacional não significa apenas o crescimento econômico, o aumento do PIB. É preciso que, em todo território nacional, as pessoas, de forma universal, tenham ampliadas as suas liberdades reais, capacidades, ao mesmo tempo que devem ser reduzidas as fontes de falta de liberdade. Nesse sentido, o inciso I do artigo 3º da Constituição encontra nos demais incisos reflexos qualitativos do que o desenvolvimento nacional deve abranger.

A partir das considerações até então apresentadas, é necessário observar que é dever dos entes da federação promoverem o desenvolvimento local e regional por meio dos instrumentos que a Constituição lhes fornecesse, sendo a tributação um deles. Ademais, considerando a autonomia relativa à competência tributária, não pode a União limitar o poder dos entes subnacionais, nem criar distorções sobre a forma de atuação de estados e municípios.

³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.



Portanto, se por um lado os entes federados têm autonomia para instituir tributos e, por consequência, também para conceder incentivos fiscais, as receitas *públicas* sobre as quais aqueles renunciam não podem ser objeto de tributação de outros entes. Essa conclusão foi corroborada pelo Superior Tribunal de Justiça por meio do julgamento dos EREsp n.º 1.517.492/PR, no qual, diante do voto condutor da Ministra Regina Helena Costa, consignou-se a impossibilidade de incidência do imposto de renda sobre incentivo de ICMS, em decorrência da imunidade recíproca entre os entes federativos, na forma do artigo 150, VI, “a”, da Constituição, pois aquilo que a União pretende tributar, em verdade, é receita dos estados, conforme a sua competência constitucional.

Em seu voto condutor, a Ministra Regina Helena Costa explorou a justificativa constitucional que permite a concessão do incentivo fiscal de ICMS: o “*alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico regional*”, de forma que se insere em “*contexto de envergadura constitucional*”. Diante dessas considerações, afastou a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal concedido por outro ente tributante competente. A análise ainda avançou sobre as características do federalismo adotado pela Constituição brasileira, alçado ao *status* de cláusula pétrea pelo artigo 60 e que fundamenta a distribuição das competências tributárias, demonstrando que se trata de sobreprincípio e elemento informador primário na solução de conflitos entre os entes federados.

O voto condutor observou, ainda, diante dos vários princípios que congregam para a análise do federalismo fiscal, como os princípios da subsidiariedade, da cooperação, da igualdade e da segurança jurídica, e das finalidades constitucionais atendidas pelos incentivos fiscais concedidos na forma de subvenções para investimento, que a sua tributação pela União configura uma competição indireta entre os entes federativos, o que fere a Constituição brasileira em alguns de seus principais pilares.

Em resumo, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, a partir do voto condutor proferido pela Ministra Regina Helena Costa, analisou a questão à luz do federalismo e da legitimidade da criação do incentivo sob a perspectiva dos propósitos constitucionais. A fundamentação do entendimento acolhido foi clara: a impossibilidade de inclusão do incentivo fiscal na base de cálculo dos tributos federais tem como principal causa a usurpação da competência tributária de forma oblíqua.



Após o julgamento do EREsp n.º 1.517.492/PR, o Superior Tribunal de Justiça analisou o Tema n.º 1.182 dos Recursos Repetitivos, oportunidade em que reconheceu a possibilidade de tributação de alguns incentivos fiscais de ICMS pela União, não em razão de uma completa mudança de entendimento em relação ao primeiro precedente, mas diante do “efeito de recuperação” que alguns benefícios sobre tributos indiretos podem sofrer⁴. Nesses casos, como os incentivos podem configurar apenas uma postergação da incidência tributária ao longo da cadeia produtiva, sem a efetiva renúncia fiscal pelos entes competentes, de forma que poderia haver a tributação das subvenções pela União. Entretanto, para esses casos, o artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, com alterações promovidas pela Lei Complementar n.º 160/2017, previu a possibilidade de exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo da tributação da renda, se respeitados os requisitos nele previstos, quais sejam, a escrituração dos valores em reserva de lucro e a sua utilização apenas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Apesar das possíveis críticas que podem ser feitas quanto à tese definida no Tema n.º 1.182 dos Recursos Repetitivos, não resta dúvida de que o julgamento do Superior Tribunal de Justiça reconheceu a impossibilidade de tributação pela União das subvenções para investimento quando delas decorrerem a renúncia de receitas dos demais entes federativos, em conformidade com aquilo que já havia sido estabelecido no julgamento do EREsp n.º 1.517.492/PR.

Ocorre que, em 31 de agosto de 2023, foi publicada a Medida Provisória n.º 1.185/2023, cuja produção de efeitos está prevista a partir de 1º de janeiro de 2024 e a qual pende de análise pelo Congresso Nacional. Referido diploma revogou o artigo 30 da Lei n.º

⁴ A tese definida pelo STJ no julgamento de 26/04/2023 dispôs:

“1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico”.



12.973/2014, assim como o artigo 38, §2º, do Decreto-Lei n.º 1598/1977, dispositivos estes que regulavam a exclusão das subvenções para investimento do lucro real, assim como o inciso X do artigo 1º, §3º, da Lei n.º 10.637/2002 e o inciso IX do artigo 1º, § 3º, da Lei n.º 10.833/2003, os quais as excluía da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente.

A justificativa para a promulgação da Medida Provisória seria a de que a exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo dos tributos sobre a renda, PIS e COFINS configuraria benefício fiscal que acarreta distorção fiscal e renúncia desses valores pela União⁵. Dessa forma, ela criou em seu lugar uma sistemática de concessão de crédito para as pessoas jurídicas que se habilitarem junto à Receita Federal, sendo o direito creditório apurado a partir do “*produto das receitas de subvenção e da alíquota do IRPJ, inclusive a alíquota adicional, vigentes no período em que as receitas foram reconhecidas*”.

O crédito gerado por essa nova sistemática poderá ser objeto de compensação com créditos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal, ou de ressarcimento em dinheiro, devendo seu aproveitamento ser pleiteado após a entrega da respectiva ECF e a partir do ano subsequente ao reconhecimento da subvenção para investimento.

Observa-se, assim, que, na contramão do que fora reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça e das normas constitucionais referentes ao federalismo e à autonomia dos entes subnacionais, a Medida Provisória acabou por limitar o gozo das subvenções para investimento outorgadas pelos entes subnacionais, uma vez que reduz os referidos benefícios pela imposição tributária federal.

Inicialmente, deve-se observar que, por tratar de conflito federativo e de normas gerais de direito tributário, uma vez que altera as condições para gozo das subvenções para investimento pelos contribuintes nas três esferas da federação, a norma sequer poderia ter sido veiculada por meio de medida provisória, cuja força é de lei ordinária e esbarra na vedação

⁵ Trecho extraído da Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 1.185/2023:

“7. Ao pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento, os dispositivos promulgados causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária.

8. A concessão de benefícios em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal, com decorrente redução das bases de cálculo de tributos federais, provoca impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões (oitenta bilhões de reais) ao ano, segundo estimativa realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

9. Nesse contexto, faz-se necessário modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados”.



expressa do artigo 62, III, da Constituição de 1988 Nesse sentido, os parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014 foram criados por meio da Lei Complementar n.º 160/2017, exatamente porque equiparavam os incentivos fiscais de ICMS às subvenções para investimento, limitando as condições e requisitos exigíveis para a sua exclusão do lucro tributável. Ou seja, por tratarem do conflito federativo entre União e estados, sua criação se deu por meio de lei complementar, em conformidade com os critérios material e formal previstos na Constituição de 1988.

Reitera-se que a Lei Complementar n.º 160/2017, promulgada com o objetivo de resolver a guerra fiscal de ICMS, também criou a presunção de que a exceção tributária (incentivo fiscal) se justifica pela atração de investimentos como forma de superação das desigualdades regionais e do desenvolvimento das localidades menos favorecidas economicamente. Essa presunção se fez necessária em razão da interpretação e da classificação dos incentivos de ICMS que vinham sendo adotadas pela União, a partir de requisitos criados por meio de normas infralegais. Nesse sentido, Fernando Facury Scaff (2023) aponta que a Lei Complementar n.º 160/2017 acabou por tratar não apenas a guerra fiscal horizontal (entre estados), mas também vertical (entre estados e União).

Portanto, não poderia uma medida provisória revogar uma lei complementar na situação em análise, pois a matéria veiculada é reservada a esta última. E, ainda que não existissem as disposições revogadas, pelas mesmas razões não poderia a medida provisória dispor sobre os parâmetros para gozo de incentivos fiscais concedidos pelos entes subnacionais, ainda que sua intenção fosse apenas uniformizar a forma de utilização das subvenções para investimento em todo o território nacional. Logo, sob as perspectivas *formal* e *material*, mostra-se inconstitucional a utilização da Medida Provisória n.º 1.185/2023 para dispor sobre a matéria reservada à lei complementar.

Também quanto ao seu conteúdo, a Medida Provisória n.º 1.185/2023 acaba ultrapassando os limites das matérias sobre as quais um legislador nacional (mesmo em sede lei complementar) poderia versar, uma vez que não apenas uniformiza e regula a forma de concessão dos incentivos fiscais em âmbito nacional, *mas estabelece uma competição entre União e os demais entes da federação* ao permitir a tributação das receitas renunciadas por estes, ferindo até mesmo a imunidade recíproca.



Vale ressaltar que a Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 1.185/2023 interpreta o regime existente no artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014, com as alterações da Lei Complementar n.º 160/2017, como se a exclusão das subvenções para investimento do lucro tributável equivallesse à concessão de um incentivo fiscal federal, o que se mostra equivocado. Como já salientado, a disposição tinha por objetivo resolver um conflito federativo, o que fora confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ademais, as subvenções para investimento não são receitas, outro vício que poderia ser apontado no conteúdo da Medida Provisória n.º 1.185/2023 e no exercício da competência tributária da União para a incidência da tributação sobre a renda (e mesmo para o PIS e COFINS), pois as são equiparadas a doações públicas, de forma que não compõem a base de cálculo dos tributos federais. Esse ponto não será aprofundado, no entanto, tendo em vista que o escopo do presente trabalho seria analisar a legitimidade da concessão de incentivos fiscais pelos entes subnacionais e o controle dessa prática pela União à luz da autonomia federativa e do desenho financeiro e tributário das competências constitucionais.

6 CONCLUSÕES

Em razão dos estudos sobre os limites das competências tributárias, da legitimidade da concessão de incentivos fiscais e da autonomia dos entes federativos, todos à luz das disposições constitucionais, concluiu-se, inicialmente, que os estados e municípios podem criar subvenções para investimento na figura de benefícios tributários, desde que estes tenha por objetivo promover finalidades constitucionais, como o desenvolvimento regional. Essa capacidade decorre da própria distribuição de competências tributárias, que permite não só a instituição de tributos, mas também a concessão de isenções, além da não incidência.

Quanto à autonomia, trata-se de uma característica essencial do federalismo e, portanto, protegida como cláusula pétrea no ordenamento. Isso significa reconhecer que os entes não podem limitar nem usurpar os poderes e competências outorgados constitucionalmente uns dos outros, seja sob a óptica das relações horizontais ou verticais. Mesmo a União, que tem o papel de harmonizar a legislação tributária e solucionar os conflitos de competência por meio de leis nacionais, criadas por lei complementar, não pode ultrapassar



esse objetivo, de forma a deturpar os tributos e incentivos fiscais instituídos por estados e municípios.

Por fim, sob a perspectiva da Medida Provisória n.º 1.185/2023, a norma claramente dispõe sobre regras gerais de matéria tributária e de conflitos de competência entre entes federativos (União *versus* estados e municípios), uma vez que regula parâmetros para a concessão e gozo de incentivos fiscais (a título de subvenções para investimento) em todos os níveis da federação. Portanto, não se trata de instrumento capaz de veicular a matéria em questão, uma vez que ela é reservada à lei complementar (artigo 146 da Constituição de 1988).

A medida provisória também acarreta a incidência de tributação federal sobre receitas renunciadas pelos demais entes, que o fazem com o intuito de promover o desenvolvimento regional e local, motivo pelo qual o diploma ainda fere o pacto federativo e diversos comandos constitucionais dele derivados, como a imunidade recíproca. Logo, da forma como propôs a resolução do conflito federativo, tema este que já havia sido tratado pela Lei Complementar n.º 160/2017, mesmo que seu conteúdo tivesse sido veiculado por lei complementar, as normas em análise ainda se mostrariam inconstitucionais.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. **Revista de Direito Público**, [s. l.], n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

BASSO, A. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. **Direito e Desenvolvimento**, v. 1, n. 2, p. 41 - 52, 18 maio 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, MARINHO, Mariana Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set. 2018. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27>. Acesso em 25 jun. 2023.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 set. 2023.





BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória n.º 1.185, de 30 de agosto de 2023.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRASIL. STJ, EREsp 1.517.492/PR. Ministro Relator Og Fernandes, Brasília, julgado em 08/11/2017. Publicado em 01/02/2018.

BRASIL. STJ, REsp 1.945.110/RS. Ministro Relator Benedito Gonçalves, Brasília, julgado em 20/03/2023. Julgado em 26/04/2023.

BRASIL. STJ, REsp 1.987.158/SC. Ministro Relator Benedito Gonçalves, Brasília, julgado em 20/03/2023. Julgado em 26/04/2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, abr. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>>. Acesso em: 26 set. 2023. doi:<http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i1.67676>.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon. Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária.** Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon. Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, n. 37, p. 313-338, out. 2000.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBDT, 2017. p. 360-375.



ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: **Incentivos Fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo, MP Ed., 2007.

GIL, Antonio Carlos, 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, v. 9, p. 68-88, out. 1957. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/601>>. Acesso em 25 jun. 2023.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Regime constitucional da extrafiscalidade. **O direito brasileiro em evolução**: estudos em homenagem à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto. São Paulo: Almedina, 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 9ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. O que são normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, MENDES, Gilmar Ferreira, NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de direito financeiro**, volume I. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30-44.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação das subvenções, pacto federativo e guerra fiscal vertical. **Consultor Jurídico**, 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-abr-25/contas-vista-tributacao-subvencoes-pacto-federativo-guerra-fiscal-vertical>>. Acesso em: 25 de abril 2023.

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

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

SEN, Amartya. **Development as freedom**. Nova York: Anchor Books, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional hierarquia de normas: papel do CTN no ordenamento. **Revista de Direito Tributário**, v. 84, p. 50-69, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.