

O Conflito entre a Lei Complementar nº 24/1975 e o Princípio da Democracia

IVALDO DE SOUZA DA SILVA

Mestrando pelo Instituto Brasiliense de Direito Público, Pós-Graduado em Direito Público e em Direito Tributário, Membro da Comissão de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Distrito Federal.

DOI: 10.11117/22361766.29.01.02

RESUMO: O presente artigo científico busca responder se a Lei Complementar nº 24/1975, ao exigir manifestação unânime na decisão que autoriza a concessão de benefícios fiscais, por parte dos Estados e do Distrito Federal, conforma-se com o princípio democrático que marca todo o arcabouço constitucional brasileiro. Para se alcançar a resposta ao problema suscitado, faz-se uma incursão sobre a estrutura federativa brasileira em ordem a demonstrar que a competência tributária é um dos seus núcleos essenciais. Mais adiante, enfrenta-se plexo legislativo aplicável nacionalmente ao ICMS, para, ao depois, salientar que a Carta Política de 1988 não exige unanimidade em nenhuma das votações que regula. Ao fim, alcança-se a conclusão de que a norma em comento é incompatível com o atual ordenamento constitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Constituição; benefícios; fiscais; ICMS; lei complementar.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Sistema jurídico-tributário brasileiro; 2 Competência tributária; 3 A legislação complementar relativa ao ICMS e à guerra fiscal; 3.1 O Código Tributário Nacional; 3.2 A Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996; 3.3 A Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975; 3.3.1 O rito da Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975; 3.3.2 A Lei Complementar nº 24/1975 e o preceito fundamental da democracia; 4 Compêndio; Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

O estudo que ora se inicia enfocará a crise federativa e a origem e o destino das receitas tributárias no Brasil a partir da guerra fiscal travada entre os entes federados não sob o enfoque unicamente constitucional, mas a partir da abordagem de alguns dos dispositivos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, norma nacional que regula a concessão de benefícios fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Tal como vem sendo divulgado na imprensa brasileira, a Proposta de Reforma Tributária enviada pela Presidência da República ao Congresso Nacional

– especificamente no que diz respeito ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – tocará o ponto central das autonomias dos Estados-membros e do Distrito Federal¹, vale dizer: as suas respectivas competências tributárias.

A fim de se evitar a abstração teórica e de se demarcar o espaço no qual será desenvolvido o estudo, convém, desde logo, sublinhar que a plataforma sobre a qual se ergue a Federação brasileira reside precisamente na autonomia detida pelos entes que a integram, sendo certo que não há como se falar em autonomia dos entes federados sem que lhes sejam reservadas competências tributárias, porquanto a autonomia pressupõe auto-organização e autogestão, para cujas concretizações são imprescindíveis recursos financeiros.

Luís Roberto Barroso², abordando o tema federalismo ainda sob a égide da Constituição de 1967, depois de assinalar que o federalismo brasileiro tomou caminho oposto ao percorrido pelo federalismo norte-americano – porque optou pelo estabelecimento de um sistema rígido na distribuição de competências e na partilha das rendas públicas entre as unidades federadas –, registrou que a repartição constitucional da competência tributária e a discriminação dos tributos se apresentam como o critério mais adequado a revestir de estabilidade um campo em que a ambição dos entes constitutivos do Estado federal é particularmente voraz.

Dentro dessa perspectiva e tendo-se em linha de conta a indiscutível possibilidade de ocorrência de ofensa à competência tributária dos entes federativos, com a aprovação da atual proposta de reforma tributária³, é que se levanta a problemática de se saber se é mesmo necessário reformar a Constituição Federal, para pôr fim à guerra fiscal do ICMS⁴, ou se existem outros meios aptos à composição desse grande imbróglio federativo sem que para isso seja preciso tocar a atual estrutura de competência tributária reservada aos Estados-membros e ao Distrito Federal⁵.

O enfrentamento do problema proposto está circunscrito a quatro etapas. Na primeira, analisa-se o sistema tributário brasileiro de modo a esclarecer qual o modelo adotado pelo Constituinte de 1988; na segunda, aborda-se a compe-

1 A mesma linha de raciocínio desenvolvida em relação ao ICMS aplica-se ao ISS no que toca às respectivas competências tributárias municipais.

2 *Direito constitucional brasileiro*, p. 79.

3 Escrevendo sobre o tema, o Professor Ozires Lopes Filho assim se manifestou: “A retirada total da competência estadual de legislar sobre o principal tributo do País – o ICMS – dos Estados e do Distrito Federal, passando-a para a União, destrói a autonomia financeira desses entes federados, e concentra na União formidável competência centralizadora do poder financeiro, tornando a nossa estrutura estatal unitária. Aos Estados e ao Distrito Federal competirá apenas limitadamente arrecadar o ICMS, tornando-os simples cobradores, com atribuições administrativas restritas” (Análise tributária: pá de cal. Disponível em: <<http://www.classirocha.com.br/classirocha/noticias>>. Acesso em: 8 jun. 2008).

4 Objetivo geral e problema.

5 Objetivos específicos e hipóteses eleitas.

tência tributária dos entes que integram a Federação pátria com o escopo de responder se essa aptidão para arrecadar tributos restou petrificada na Carta Política de 1988; na terceira, o estudo lança âncoras sobre a legislação complementar nacional respeitante ao ICMS: em um instante inaugural, para assinalar a ausência de regulação dos temas relacionados à guerra fiscal pelo Código Tributário Nacional e pela Lei Complementar nº 87/1996; em momento posterior, para dar destaque à Lei Complementar nº 24/1975 em ordem tal a aclarar se a mesma – no que respeita aos procedimentos adotados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais – se conforma ou colide com o preceito fundamental da democracia plasmado no art. 1º da Constituição Federal. Ao final são colacionados os resultados das pesquisas realizadas e expendidas as conclusões atingidas a partir das hipóteses levantadas.

A composição do problema proposto exigiu a realização de profunda pesquisa bibliográfica e jurisprudencial na qual estão apoiados o desenvolvimento histórico-exploratório do tema e a sua conclusão.

1 SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ao tratar do conceito de sistema, Celso Ribeiro Bastos vaticina que, para a existência do mesmo, se faz necessária a presença de todo um conjunto de elementos organizados de tal sorte que alteração em um deles cause alteração no todo, renunciando que não é sistema um conjunto caótico de coisas e que a falta de regras ou princípios a presidir o seu agrupamento impede que se lhe confira a qualidade de sistema⁶.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho⁷, o conceito de sistema advém do objeto de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou da composição de partes orientadas por um vetor comum. Para além do normalmente destacado pela doutrina, o renomado mestre paulista registra que, onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, se terá a noção fundamental de sistema.

Os sistemas jurídicos são, pois, a combinação de partes coordenadas e que concorrem para a formação de um conjunto de normas que regulam certa ordem de fenômeno e que se entrelaçam de tal sorte que a alteração de uma das partes implicará, necessariamente, modificação do todo.

A partir das digressões feitas, pode-se conceituar sistema jurídico-tributário como o plexo de normas que define as competências tributárias, impõe as limitações do poder de tributar, regula a forma mediante a qual serão instituídos, exigidos e exonerados os tributos e impõe as penalidades decorrentes da não observância dos comandos legislativos que orientam a relação tributária⁸.

6 *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 103.

7 *Curso de direito tributário*, p. 128.

8 CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*, p. 24.

Também conhecido como sistema tributário nacional⁹, esse conjunto de preceitos que preside as relações jurídico-tributárias pode, entre tantos outros agrupamentos, ser classificado como rígido ou flexível. No que tange aos tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica¹⁰, o sistema tributário brasileiro é tido como rígido, porquanto todos os impostos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios podem, dentro de suas respectivas competências, instituir e exigir estão enumerados na Constituição Federal¹¹. O festejado Professor Paulo de Barros Carvalho¹², citando Geraldo Ataliba, salienta que o tratamento amplo e minucioso encartado em uma Constituição rígida acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez. De outra banda, um sistema jurídico-tributário que não contém limitações ao exercício da competência tributária, e no qual os entes federados estão autorizados a instituir impostos idênticos e exigíveis dos mesmos contribuintes, conforma-se com a classificação de flexível, sendo exemplos dessa prática as constituições italiana e americana¹³. Merece destaque, ainda, a observação de que as únicas exceções à rigidez constitucional, em matéria de imposto, foram colocadas pelo constituinte no art. 154 da Constituição Federal, com todas as ressalvas ali postas.

Ao presente trabalho importa assentar que o sistema jurídico-tributário brasileiro é rígido no que respeita aos impostos e, diferentemente dos sistemas adotados pelos países de cultura ocidental, os quais pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto¹⁴, que nossa Carta Política¹⁵ enumerou todos os impostos que são passíveis de instituição e exigência, consideradas as respectivas competências tributárias atribuídas a cada unidade federada.

Ao fim deste tópico, deve ficar sublinhado que, assim como o sistema jurídico-tributário, no que se relaciona com os impostos, a Constituição Federal brasileira é classificada como rígida, além do que, ostenta comandos constitucionais – entre os quais está a aptidão para arrecadar tributos – inatingíveis pela normal via da emenda constitucional, sobressaindo daí que a competência tributária deve ser vista como um dos núcleos essenciais da forma federativa de Estado adotada no Brasil, porque representativa da efetiva autonomia dos entes que integram a Federação brasileira.

9 Cf. Constituição Federal, Título VI, Capítulo I, art. 145 e ss.

10 Cf. art. 16 do Código Tributário Nacional.

11 CASSONE, Vittorio. Op. cit., p. 24.

12 *Curso de direito tributário*, p. 140.

13 CASSONE, Vittorio. Op. cit., p. 24.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 140.

15 Ricardo Lobo Torres registra que a Constituição da República Federativa da Alemanha também sistematiza os tributos, embora não chegue a adotar o critério de nominá-los (*Curso de direito financeiro e tributário*, p. 320).

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Discorrer sobre competência implica, necessariamente, falar de aptidão, poder, capacidade, enfim, de exercer certas atribuições e atividades ou mesmo apreciar e decidir determinadas questões.

No entender de Roque Antônio Carrazza¹⁶, a Constituição é a carta das competências, pois é nela que se vai auferir o que podem, o que não podem e o que devem fazer as pessoas políticas em matéria tributária. Paulo de Barros Carvalho¹⁷ define competência tributária como sendo uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Luciano Amaro¹⁸ proclama que a Constituição não cria tributos, mas tão somente outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criá-los, de modo que a efetiva criação destes depende do exercício da competência atribuída a esta ou àquela pessoa política, qual faz atuar o mecanismo formal hábil à instituição da exação, qual a lei.

Seguindo-se essa trilha, pode-se definir competência tributária como a idoneidade detida pelos entes que compõem a Federação brasileira para instituírem impostos, taxas e contribuições que serão, ao depois, exigidos daqueles que forem definidos pela lei de regência como contribuintes do tributo e que venham a realizar a hipótese de incidência previamente determinada dentro dos respectivos limites territoriais de cada pessoa jurídica de direito público interno. Resumidamente, competência tributária é a aptidão para instituir tributo dentro de um determinado território.

O constituinte da atual Carta Política brasileira, em avanço histórico no campo do direito constitucional e em franca oposição ao que é plasmado nos sistemas constitucionais europeu¹⁹ e americano, incluiu diretamente no texto da Carta Política as competências tributárias de todos os entes que integram a Federação, a saber: União, Estados, Distrito Federal e municípios.

O desenho constitucional tributário, hoje cunhado na Constituição Federal, é do tipo vertical compartilhado, à razão de que foram claramente definidos os acontecimentos do mundo dos fatos sujeitos às imposições tributárias de cada porção menor que compõe o todo federativo – delimitação material – e, de igual razão, estabelecidos os campos dentro dos quais poderá a dita força impositiva tributária ser exercida – delimitação espacial.

16 *ICMS*, p. 17.

17 *Curso de direito tributário*, p. 211.

18 *Direito tributário brasileiro*, p. 97.

19 A grande maioria das Constituições dos países europeus não possui um sistema tributário, tal qual plasmado na Carta Política brasileira. De igual modo, o Direito americano trata escassamente temas tributários no corpo de sua Constituição. Nesse sentido, confira: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito...* cit. p. 139. O Professor Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. faz referências específicas às Constituições americana, argentina, francesa e italiana (*Manual de direito tributário e financeiro*, p. 245-246).

Não se deve olvidar que a competência tributária vertical compartilhada integra o sistema tributário nacional rígido, sistema esse que tem eficácia em todo o território brasileiro, ou seja, aplicação indistinta de suas regras e seus princípios a todos os entes federados.

As delimitações materiais e espaciais da competência tributária plasmadas na Carta da República formam a estrutura lógica a partir da qual se está autorizado a reafirmar ser a competência tributária manifestação objetiva da autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal, núcleo essencial mesmo da Federação brasileira, intocável, portanto, pela via da emenda constitucional.

Se é inarredável que a competência tributária deve ser tida como cláusula constitucional imutável, parece lógico que a composição da guerra fiscal deve ser feita a partir da orientação constitucional cunhada na própria Constituição Federal, ou seja: lei complementar, instrumento jurídico eleito pelo Constituinte para a regulação de eventuais conflitos, no que toca à arrecadação do ICMS, surgidos entre os membros que integram a Federação brasileira.

Não há, portanto, necessidade de se afrontar a competência tributária dos entes federativos para se resolver a problemática da guerra fiscal respeitante ao ICMS, bastando, para tanto, que os membros do Congresso Nacional lancem mão dos caminhos ofertados pelo Constituinte de 1988, vale repetir: edição de leis complementares.

3 A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR RELATIVA AO ICMS E À GUERRA FISCAL

3.1 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para o enfrentamento do problema proposto, é imprescindível fixar que, até a presente data, não foi editada a lei complementar anunciada no art. 146 da Carta Política. O Diploma Legislativo que atualmente faz as vezes da lei referida no artigo antes citado é o vetusto Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966, o qual veio ao cenário jurídico como lei ordinária. Bom é sempre registrar que a referida lei foi publicada sob a égide da Constituição Federal de 1946, passando a ostentar o *status* de lei complementar por força do comando contido no § 1º do art. 18 da Constituição de 1967²⁰, vindo, ao depois, também ser recepcionada como tal pela Carta de 1988, o que se operou por força do contido no § 4º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)²¹.

A adoção do Código Tributário Nacional como a lei complementar referida no art. 146 da Constituição Federal bem está a demonstrar que os proble-

20 TORRES, Heleno Taveira. Função das leis complementares no sistema tributário nacional, hierarquia de normas, papel do CNT no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 10, 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>.

21 *Ibidem*.

mas que hoje afligem o sistema tributário brasileiro, em especial a guerra fiscal, não decorrem das competências tributárias definidas na Constituição Federal, mas da omissão do Congresso Nacional em exercer a sua atribuição de editar as leis complementares necessárias ao perfeito funcionamento de todo o arcabouço tributário, sendo indubitável assinalar que o atual Estatuto Tributário reclama imediata modernização de modo a adequá-lo às recentes demandas imprimidas pelo novo desenho mercadológico globalizado. Urge registrar que toda reforma tributária que vai ao Congresso Nacional se debruça, invariavelmente, sobre a Constituição Federal, deixando de fora a apresentação de uma nova proposta de Código Tributário Nacional.

Somente a título de exemplo, vale recordar que, ao versar sobre competência tributária, o Código Tributário Nacional não enfrenta o tema do conflito de competências entre os entes da Federação, tal qual previsto pelo inciso I do art. 146 da Constituição Federal. No que respeita à competência tributária, o referido Estatuto limita-se a reafirmar que o seu não exercício por quem é competente para fazê-lo não dá a outra pessoa jurídica a oportunidade de exercê-lo²², e que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios²³. No mais, tece considerações sobre as limitações do poder de tributar²⁴, repete o que é óbvio no pertinente à competência para instituição dos tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público²⁵, fazendo, ao depois, referências sobre a impossibilidade de delegação da aptidão para instituir tributos e da permissão de delegação a outra pessoa jurídica de direito público das atribuições de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária²⁶. Nada mais é dito sobre o tema, pelo que se pode inferir que o Código Tributário Nacional é completamente omissivo no que tange às regras necessárias à composição de eventuais conflitos de interesses entre as unidades que integram a Federação.

Impõe anotar, por oportuno, que a regulação das limitações constitucionais do poder de tributar, previstas no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, é superficialmente enfrentada pelo ultrapassado Código Tributário brasileiro, sobretudo porque as orientações normativas sobre esse tema (limitações) que nele (Código) se encontram antecedem a elevação de algumas dessas garantias do contribuinte ao patamar constitucional, ou seja, as referidas normas já existiam no mundo jurídico mesmo antes de o constituinte determinar a sua

22 Cf. art. 8º do Código Tributário Nacional.

23 Cf. art. 6º do Código Tributário Nacional.

24 Cf. art. 9º do Código Tributário Nacional e art. 150 da Constituição Federal.

25 Cf. parágrafo único do art. 6º do Código Tributário Nacional.

26 Cf. art. 7º do Código Tributário Nacional.

regulação por lei complementar. Nesse ponto reside a maior prova de que o Código Tributário Nacional não está em sintonia com as novas relações mercadológicas e com o novo desenho de globalizado das finanças mundiais.

Como se vê, além do total descompasso entre o Código Tributário Nacional e a atual realidade financeira do Brasil, aquela norma federal nada contribui para a composição do problema da guerra fiscal, porquanto não cuida do tema como deveria e poderia, fazendo, com isso, resplandecer que a resolução do imbróglio da guerra fiscal não está na Constituição Federal, mas, antes, na inação legislativa retratada na omissão do Congresso Nacional em editar as leis complementares indicadas pelo Constituinte como necessárias à complementação do sistema tributário nacional.

3.2 A LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13.09.1996

Única manifestação legislativa efetiva respeitante ao ICMS advinda do Congresso Nacional após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, veio em substituição ao então vigente Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, o qual, até então, servia de suporte legislativo à exigência do imposto. Com a edição do referido diploma legal, os temas enumerados no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passaram a ser regulados por lei própria, atualizada e conformada com os comandos ditados pelo legislador constituinte, fato que em muito facilitou a sistemática de exigência do predito imposto.

A importância da edição da lei complementar antes referida pode ser medida pela drástica redução do número de demandas judiciais que pendiam sobre a exigência do imposto em questão²⁷. É certo que, com a entrada em vigor dessa lei, novas teses jurídicas pertinentes ao ICMS foram levantadas e novas demandas judiciais passaram, então, a frequentar os Tribunais Estaduais e Federais. Contudo, com o correr dos tempos, os entendimentos jurisprudenciais sobre a exigência desse imposto foram se solidificando nas Cortes Superiores, de modo que, na atualidade, se pode afirmar que grande parte das teses jurídicas que obstavam o normal funcionamento desse tipo tributário já foi decidida pela Justiça brasileira, ocupando, as demandas sobre o ICMS, atualmente, cada vez menos as prateleiras dos Tribunais pátrios²⁸.

O mais curioso na Lei Complementar nº 87/1996 é que o tema do conflito relativo às exonerações tributárias travado entre os Estados-membros não foi por ela tratado. Nesse ponto, sobreleva destacar que o art. 155, § 2º, inciso

27 Redução essa que pode ser apurada a partir das várias súmulas editadas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal respeitante a temas que digam com o ICMS, sendo exemplos as de nºs 129, 135, 152, 155 e 163 do STJ; e 571, 572, 574, 569 e 577 do STF.

28 Dados construídos com amparo na experiência pessoal do subscritor colhida a partir do exercício do cargo de subprocurador-geral do Distrito Federal nos anos que se seguiram à publicação da Lei Complementar nº 87/1996.

XII, letra g, da Carta Política estabelece caber à lei complementar do ICMS regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Embora todos os demais tópicos referidos nas alíneas do inciso XII do Imperativo Constitucional antes declinado tivessem recebido atenção na Lei Complementar nº 87/1996, justamente aquele que deveria reger eventuais conflitos entre os Estados-membros e o Distrito Federal foi relegado e esquecido, preferindo o legislador infraconstitucional remeter tal assunto à vetusta Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975, qual fora editada sob a égide de um sistema constitucional já revogado e, pior que isso, para regular um imposto também já extinto.

Alargando o enfoque, convém ressaltar que o projeto de lei que deu origem à Lei Complementar nº 87/1996 continha dispositivo direcionado justamente a coibir a guerra fiscal que hoje macula o normal funcionamento do sistema tributário nacional²⁹. Ocorre que tal dispositivo foi vetado pela Presidência da República, veto esse, certamente, resultante da pressão política exercida por alguns governadores de Estado não interessados em conviver com uma nova sistemática respeitante à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais³⁰. Prevaleceu, à época, o entendimento de que seria dispensável nova regulamentação da questão por lei complementar, em face da recepção da Lei Complementar nº 24/1975 pelo sistema constitucional em vigor.

O certo é que a grande mazela que hoje acompanha o ICMS – guerra fiscal – existe, justamente, em função da inadequação da Lei Complementar nº 24/1975 aos novos ditames mercadológicos e à dinâmica do comércio, tudo isso somado ao desenvolvimento do País. Aqui, cabe destaque para o fato de que o crescimento econômico brasileiro, nas últimas duas décadas, veio acompanhado da necessidade estratégica de abertura de novos polos industriais fora dos espaços territoriais dos Estados do Rio de Janeiro, de São Paulo e de Minas Gerais, fato que fez surgir a moda da concessão dos benefícios fiscais com o objetivo de atrair investimento, sendo essa, indubitavelmente, a origem da guerra fiscal.

Como avante será demonstrado, o problema da guerra fiscal não está na Constituição Federal, motivo pelo qual não há por que se afrontar a competência tributária atribuída aos Estados-membros para se compor um problema tão somente operacional do ICMS, cuja raiz reside, sabidamente, na legislação infraconstitucional, legislação essa que deve ser atualizada não só para se adaptar à sistemática atual de arrecadação do referido imposto, mas, principalmente, para se conformar com o preceito fundamental da democracia inscrito no art. 1º da Constituição da República.

29 Confira, nesse sentido, razões do veto ao art. 27 da Lei Complementar nº 87/1996, e também aos arts. 28 e 29.

30 Para melhor compreensão das razões que levaram ao veto dos dispositivos legais, vale conferir VERSANO, Ricardo. A guerra fiscal: quem ganha e quem perde. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0000540.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2008.

3.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 07.01.1975

Às isenções, aos benefícios e aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados-membros, sem a observância do rito contido na Lei Complementar nº 24/1975, tal como reclamado pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, se convencionou chamar guerra fiscal.

O vocábulo “guerra” adveio da desenfreada luta travada pelos Estados-membros para atraírem para seus respectivos territórios investimentos internos e externos capazes de promover o desenvolvimento industrial, comercial e social de suas regiões.

O termo “fiscal”, de sua parte, nada mais está a significar senão a utilização de políticas tributárias que possibilitem, de um lado, a redução do custo de produção e, de outro, o aumento da arrecadação de ICMS, tudo a desbordar na perseguida elevação do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o qual tem, na geração de postos de empregos e na disponibilidade financeira dos respectivos governos estaduais, duas de suas molas propulsoras.

Com efeito, não há como negar que a fusão da perspectiva de redução de custos, por parte dos empresários, com o aumento de arrecadação, por parte dos Estados-membros e do DF, foi capaz de produzir um ingrediente explosivo do qual resultaram ofertas desenfreadas de isenções, benefícios e incentivos fiscais pertinentes ao ICMS, muitas das vezes acompanhados, ainda, de benefícios indiretos ofertados em compasso com os Municípios, tal qual a destinação de terrenos para instalação de indústrias e empresas, e bem assim a isenção quanto ao pagamento do correspondente Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Essa lamentável situação que hoje aflige os operadores do direito tributário não passou ao largo do Constituinte de 1988, o qual, prevendo a possibilidade de ocorrência de disputas entre os entes federativos pela atração de investimentos para seus respectivos territórios, remeteu à lei complementar a regulação das hipóteses nas quais tais isenções, incentivos ou benefícios fiscais poderiam ser concedidos. Na ideia do legislador constitucional, o problema da guerra fiscal poderia e deveria ser contido com a edição de lei própria em que fossem minuciosamente tratadas as hipóteses de benefícios que poderiam ser concedidos, o que levaria à harmonia do sistema.

Como a predita lei complementar não foi editada até a presente data, a concorrência pelos investimentos e pela instalação de polos industriais nos respectivos territórios dos entes federados tornou-se diuturna, constante, passando a vigorar, então, uma sistemática tributária totalmente divorciada daquela imaginada na Assembleia Nacional Constituinte de 1988.

É certo que a doutrina e a jurisprudência³¹ firmaram entendimento segundo o qual essa regulação haveria que ser feita nos termos estabelecidos pela Lei

31 Vale consultar, nesse sentido, o entendimento manifestado por FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Direito constitucional – Liberdade de fumar – Privacidade – Estado – Direito humanos e outros temas*, p. 452. No mesmo rumo o acórdão proferido na ADIn 1.308/RS, cuja ementa é a seguinte: “Ação direta de inconstitucionalidade.

Complementar nº 24/1975. Ocorre que o referido diploma legal fora editado para regular as concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais na vigência do revogado Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM), tributo esse que não detinha as mesmas características do novo imposto (ICMS). A lei complementar em comento, portanto, haveria que ter vigência temporária e, tal como o Decreto-Lei nº 406/1968, prestar-se-ia à regulação de concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais e à composição de eventuais conflitos que porventura viessem a surgir tão somente no período que se seguiu à promulgação da Constituição de 1988, fato que, infelizmente, não se deu.

Como se vê, os Estados-membros, no embalo do controle inflacionário e determinados a promoverem o desenvolvimento de seus respectivos territórios, passaram a valer-se, incontrolavelmente, de incentivos e benefícios fiscais, em desacordo com a sistemática prevista pela vetusta Lei Complementar nº 24/1975³², fato que levou ao fenômeno hoje conhecido como guerra fiscal.

Tivessem os membros do Congresso Nacional cumprido com a missão indicada pelo Constituinte de 1988, não se estaria, na atualidade, a pensar em mudar a estrutura funcional do ICMS para, com isso, conter a guerra fiscal que se instalou, justamente, pela inação legislativa. Parece um tanto paradoxal imaginar que os congressistas que não conseguem aprovar uma lei complementar possam ser capazes de levar avante uma reforma tributária que modifique completamente a estrutura de exigência do referido imposto.

Ao regular o desenvolvimento do estudo que se está a empreender, faz-se necessário, portanto, indicar as razões pelas quais a Lei Complementar nº 24/1975 não está sendo bastante para impedir que os entes federativos disputem investimentos internos e externos mediante concessões de incentivos fiscais unilaterais, o que, doravante, se passará a fazer.

3.3.1 O rito da Lei Complementar nº 24, de 07.01.1975

A Lei Complementar nº 24/1975, além de ser vetusta, despreza um dos pilares centrais que sustenta o atual sistema político brasileiro, vale dizer: a vontade da maioria, a democracia. A toda evidência, no que respeita aos procedimentos administrativos necessários às concessões de isenções, incentivos

Art. 2º da Lei Estadual nº 10.324, de 22.12.1994 do Estado do Rio Grande do Sul. ICMS. Isenção. Serviço de transporte intermunicipal de passageiros efetuado mediante concessão ou permissão do Estado do Rio Grande do Sul. Alegada ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF. 1. A concessão unilateral, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/1975, afronta o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Precedentes. 2. Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente”.

32 Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar as seguintes ações diretas de inconstitucionalidade: “A partir desta data, das seguintes normas do mesmo Decreto (nº 2.736, de 05.12.1996, do Paraná): I – art. 15, III, d; II – art. 51, IV, §§ 3º e 4º; III – art. 51, XV e § 15; IV – art. 51, XVI e § 15; V – art. 51, XVII e § 16; VI – art. 54, inciso I; VII – art. 57, § 2º, a e c; VIII – art. 78 e seu parágrafo único; IX – art. 92-A; X – arts. 572 a 584, excetuado, apenas, o inciso I do art. 577. 8. Todas as questões decididas por unanimidade”.

e benefícios fiscais por parte dos Estados-membros e do Distrito Federal com suporte na Lei Complementar nº 24/1975, é mister assentar que as decisões que deles decorrem não observam o princípio da democracia. Isso porque, segundo plasmado naquele diploma³³, tais concessões somente poderão ocorrer quando houver decisão unânime dos entes que integram o órgão encarregado de analisar os pedidos encaminhados pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, qual seja: o Conselho Nacional de Política Fazendária.

A expressão unânime utilizada pela Lei Complementar nº 24/1975 é algo que não se coaduna com o princípio democrático, haja vista que basta a discordância de uma única unidade da Federação presente à reunião para que seja inviabilizado um projeto de desenvolvimento econômico e social proposto por outro ente federado e que esteja, porventura, a depender da aprovação de convênio autorizando a concessão de isenção, incentivo ou benefício fiscal.

Há mais a dizer: os convênios aprovados por decisão unânime dos representantes das unidades presentes à reunião têm que ser ratificados pelos respectivos chefes dos Poderes Executivos de todos³⁴ os Estados-membros e do Distrito Federal mediante publicação de decreto específico, considerando-se a falta de manifestação no prazo assinalado na predita lei complementar como ratificação tácita³⁵. Ajunte-se que mesmo às unidades federadas que subscreveram o convênio na reunião é dado o direito de arrendimento, bastando, para tanto, a publicação de decreto negando a ratificação do que havia sido acordado.

De ver-se, pois, que, além da unanimidade exigida nas reuniões nas quais são decididas as concessões de benefícios fiscais, ditas decisões somente ganham densidade normativa quando confirmadas, também unanimemente, por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal. Mais uma vez, portanto, está a Lei Complementar nº 24/1975 a violentar o princípio da democracia, célula-mãe do Estado Democrático de Direito.

A curiosidade que emerge do exame da Lei Complementar nº 24/1975 é que a unanimidade exigida por ela para aprovação de um convênio não é reclamada pela Constituição Federal para a aprovação de nenhum dos diplomas legais que compõem o processo legislativo³⁶, sendo oportuno registrar que a revogação da própria lei complementar em debate pode ser feita por maioria

33 Cf. arts. 2º a 5º da Lei Complementar nº 24/1975.

34 Cf. art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975, o qual estabelece que a necessidade de ratificação, expressa ou tácita, se estende às unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

35 Cf. art. 4º da Lei Complementar nº 24/1975, cuja redação é a seguinte: “Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo”.

36 Cf. art. 59 da Constituição Federal, no qual está dito que o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

absoluta³⁷, fato que demonstra a total incompatibilidade da lei em debate com o sistema jurídico-político brasileiro em vigor. Nunca é demais assinalar que o *quorum* para aprovação de emenda constitucional é de 3/5 (três quintos).

Como restou demonstrado, não muito se precisa discorrer sobre a Lei Complementar nº 24/1975 para que sobressaia límpido que a mesma não rende homenagens à vontade da maioria, sendo essa, certamente, a razão pela qual estão os entes que integram a Federação a ignorá-la e a desrespeitá-la.

Ao normal curso da pesquisa que se está a desenvolver impõe-se, agora, responder se a lei complementar da qual se fala se conforma com a atual Constituição brasileira.

3.3.2 A Lei Complementar nº 24/1975 e o preceito fundamental da democracia

Muitas vezes, a solução de um problema jurídico aparentemente dificultoso já está posta aos olhos do operador do Direito, bastando, para tanto, simples leitura da Constituição Federal. Tal como se passa a demonstrar, o tema do presente estudo é típico exemplo da assertiva apresentada.

No tópico anterior, foi assentado que o rito previsto na Lei Complementar nº 24/1975 para a aprovação de concessão de benefícios fiscais se choca com o princípio da democracia na medida em que privilegia as decisões unânimes em detrimento daquelas tomadas por maioria. O que se faz necessário doravante é saber se a democracia é princípio que se irradia por todo o sistema jurídico brasileiro ou se podem existir decisões que o desprezem e imponham a vontade de um ou de poucos sobre a vontade da maioria.

A composição do problema ora levantado passa, necessariamente, pela interpretação sistemática da Carta Política brasileira, visto que a democracia é princípio que norteia todos os Capítulos da Constituição da República Federativa do Brasil.

Dentro da ordem de ideias aqui apresentadas, deve-se ter em mente que a Constituição Federal enuncia, já em seu preâmbulo, ter a Assembleia Nacional Constituinte se reunido para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida com a solução pacífica das controvérsias.

A análise do preâmbulo da Constituição Federal já é suficiente para indicar a importância da qual se reveste a democracia no sistema jurídico-político brasileiro, porquanto uma sociedade plural só pode existir quando são respeitadas as diversidades, o que exige, necessariamente, homenagem às decisões da maioria, sem prejuízos dos meios que possam fazer valer eventuais discordân-

37 Cf. art. 69 da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte: "As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta".

cias por parte da minoria³⁸. Extrai-se também do preâmbulo da Constituição que a supremacia da igualdade e da justiça e bem assim a harmonia social exigem composições pacíficas das divergências, para o que a democracia exerce papel fundamental.

O art. 1º da Constituição Federal é outro dispositivo a destacar o espaço que o princípio da democracia ocupa no cenário jurídico-político pátrio. Assim é que dito está naquele comando ser a República Federativa do Brasil um Estado Democrático de Direito fundado nas democracias representativa e direta na medida em que o poder do povo emana³⁹.

Vê-se, portanto, que a democracia brasileira, para além de um princípio, deve ser considerada, outrossim, como um preceito fundamental, uma vez que constitui a base que dá suporte ao alcance dos objetivos descritos pelo Constituinte no art. 3º da Carta Magna. Aliás, nunca é demais lembrar que o inciso IV do preceito constitucional de que se cuida veda a utilização de quaisquer formas de discriminação como meio de obstar a busca por uma sociedade plural e igualitária, comando normativo esse que vem ao encontro do entendimento segundo o qual o desprezo à vontade da maioria e o desmazelo com os interesses das minorias constituem formas indubitáveis de discriminação bastantes a dar azo ao descumprimento do preceito fundamental da democracia.

Escrevendo sobre preceitos fundamentais, Luis Roberto Barroso⁴⁰ assinalou que, embora estejam esses ornados pela fluidez própria dos conceitos indeterminados, em face da natural dificuldade de delimitação em abstrato de seu conteúdo, determinados conjuntos de normas têm, necessariamente, que estar abrigados no domínio dos preceitos fundamentais, sendo exemplos de tais normas os fundamentos e objetivos da República.

Pelo até aqui expendido, já se está autorizado a concluir que uma lei complementar que despreza o pilar central do sistema jurídico-político brasileiro – a vontade da maioria – certamente não se conforma com uma Constituição que enuncia em seu preâmbulo a instituição de um Estado Democrático e que escreve em seu art. 1º que o Brasil é um Estado Democrático de Direito. Mais que isso: não há como imaginar a concretização dos objetivos fundamentais previstos no art. 3º sem a prevalência do princípio da democracia.

Os argumentos até aqui expostos formam a base a partir da qual se pode inferir que o rito antidemocrático previsto na Lei Complementar nº 24/75, mediante o qual se decide sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), ofende

38 Discorrendo sobre o tema, Luiz Werneck Viana cita como meios de preservar os interesses das minorias as ações para controle de constitucionalidade e as ações popular e civil pública (*A democracia e os três poderes no Brasil*, p. 11).

39 Cf. Preâmbulo e arts. 1º e 2º da Constituição Federal.

40 *Controle de constitucionalidade no direito brasileiro*, p. 250.

o preceito fundamental da democracia, sendo, por essa razão, incompatível com a Constituição Federal brasileira.

Não se deve deslembrar que o fato de a Lei Complementar nº 24/1975 anteceder a promulgação da Constituição Federal não impede seja a mesma questionada em controle difuso, estando vedado, unicamente, o manejo de ação direta de inconstitucionalidade para se obter tal desiderato, porquanto o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que não é esse o remédio jurídico para questionar ato normativo anterior à promulgação da Constituição ou emenda que lhe tenha sido imprimida⁴¹.

De maior importância ainda é deixar assentado que, além do juízo negativo de recepção incidental, qualquer Estado-membro ou o Distrito Federal poderá propor arguição de descumprimento de preceito fundamental perante o Supremo Tribunal Federal, uma vez que a democracia, para além de princípio, deve também – repita-se – ser tida como preceito fundamental da Constituição da República Federativa do Brasil porque indispensável à concretização de uma sociedade livre, justa e solidária, liberta da pobreza, da marginalização e das desigualdades sociais e regionais.

Aliás, no que diz com a utilização de arguição de descumprimento de preceito fundamental para, eventualmente, se questionar a Lei Complementar nº 24/1975, cumpre dar destaque à dicção do parágrafo único do art. 1º da Lei Federal nº 9.882/1999, cuja redação estabelece caber também esse tipo de ação quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, inclusive anteriores à Constituição Federal. É dizer: leis pré-constitucionais.

Ferindo o tema, o Professor Gilmar Ferreira Mendes⁴² assinala que a arguição de descumprimento de preceito fundamental é instrumento jurídico que veio complementar o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro em ordem a oportunizar o debate, no Supremo Tribunal Federal, de questões até então não apreciadas na via do controle abstrato de constitucionalidade, inclusive questões relacionadas a leis anteriores à Constituição de 1988 e respeitantes ao direito municipal.

41 “Constituição. Lei anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade superveniente. Impossibilidade. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido, nos termos do voto proferido na ADIn 2-1/600.” (ADIn 521, Rel. Min. Paulo Brossard, DJU 24.04.1992)

42 *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade* – Estudos de direito constitucional, p. 370

Fica, portanto, oportunizado a qualquer representante judicial dos Estados-membros e do Distrito Federal a possibilidade de arguir incidentalmente a incompatibilidade material da Lei Complementar nº 24/1975 para defender a manutenção de isenção, incentivo ou benefício fiscal concedido pela pessoa jurídica a qual representa.

Afora a hipótese de arguição de incompatibilidade material no caso concreto, sob a forma incidental, posta está à disposição de qualquer ente que integre a Federação brasileira, nos termos do art. 2º da lei federal antes referida, a possibilidade de manejo de arguição de descumprimento de preceito fundamental em compasso com o estatuído pelo § 1º do art. 102 da Constituição Federal.

4 COMPÊNDIO

Os resultados obtidos com as investigações realizadas podem ser assim resumidos:

1. Enquanto plexo de normas que define competências tributárias, que impõe as limitações do poder de tributar e que regula a forma mediante a qual serão instituídos, exigidos e exonerados os tributos, o sistema tributário nacional, no que diz com os impostos, além de ser classificado como rígido, é do tipo vertical compartilhado, porquanto nele estão definidas as competências tributárias reservadas a cada ente federativo;
2. Vista como a idoneidade detida pelos entes que compõem a Federação para instituírem impostos, taxas e contribuições dentro dos seus respectivos territórios, a competência tributária revela-se como manifestação objetiva da autonomia dos entes federativos e ocupa o *status* de núcleo essencial da Federação brasileira, razão pela qual se encontra encoberta pelo manto da imutabilidade pela via da emenda constitucional;
3. Porque em total descompasso com a atual realidade financeira do Brasil, o Código Tributário Nacional em nada contribui para a composição do problema da guerra fiscal, porquanto não cuida do tema como deveria e poderia, fazendo, com isso, resplandecer que a guerra fiscal não tem assento na Constituição Federal, antes na omissão do Congresso Nacional em editar as leis complementares indicadas pelo Constituinte como necessárias à complementação do sistema tributário nacional;
4. Parlamentares federais não lograram incluir na Lei Complementar nº 87/1996 o mecanismo necessário à composição de conflitos de interesses entre os entes federativos, embora o art. 155, § 2º, inciso XII, letra g, da Carta Política assim o determine, preferindo, ao

contrário, manter a densidade normativa da Lei Complementar nº 24/1975;

5. A Lei Complementar nº 24/1975 é incompatível com a Constituição Federal na medida em que não rende homenagens à vontade da maioria, razão pela qual viola o preceito fundamental da democracia inscrito em seu art. 1º, sendo essa, precisamente, a razão pela qual estão os entes que integram a Federação a ignorá-la e a desrespeitá-la.

CONCLUSÕES

1. As pesquisas bibliográficas, documentais e jurisprudenciais empreendidas no estudo formam a estrutura lógica a partir da qual se está autorizado, finalmente, a inferir que a autonomia dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios constituiu o núcleo essencial da forma federativa de Estado adotada pela Constituição de 1988 e que a competência tributária é um dos modos objetivos de concretização desse núcleo, motivo pelo qual não estão os membros do Congresso Nacional investidos da aptidão para alterá-la por meio de emenda constitucional.

2. Se esse é o quadro, a conclusão que assoma é de que a composição da guerra fiscal não está a exigir reforma tributária – porque o mecanismo de exigência do ICMS pode ser perfeitamente modificado e controlado por via de legislação infraconstitucional –, e de que a raiz desse problema não está na competência tributária dos entes federativos ou mesmo na sistemática de arrecadação do ICMS, mas, indubitavelmente, na inércia do Congresso Nacional em adotar as providências legislativas necessárias a evitar que os Estados-membros e o Distrito Federal se digladiem entre si para oferecerem isenções, incentivos e benefícios fiscais capazes de atrair para seus respectivos territórios investimentos de grande monta que possam promover o desenvolvimento local e, sobretudo, gerar postos de empregos.

3. Ao fim e ao cabo, afirmado deve ser – sem qualquer medo de equívocos – que a Lei Complementar nº 24/1975 é suscetível de impugnação para juízo negativo de recepção na via incidental e também pode ser atacada e questionada por meio de arguição de descumprimento de preceito fundamental, porquanto o princípio da decisão unânime nela insculpido – no que diz com a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais – se confronta diretamente com o preceito fundamental da democracia estampado no art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil.

4. Demonstrado que o problema da guerra fiscal não está na Constituição Federal, mas, sim, no desmazelo do Congresso Nacional em enfrentar o tema, cabe a cada um dos Estados-membros e ao Distrito Federal decidir, isolada ou conjuntamente, levar essa questão à apreciação do Supremo Tribunal Federal, fato que certamente forçará a discussão do tema no Congresso Nacional.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema tributário nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidade da constituição brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- _____. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense 1982.
- BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- CARRAZZA, Antônio Roque. *ICMS*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- _____. *Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional – Liberdade de fumar – Privacidade – Estado – Direitos humanos e outros temas*. São Paulo: Manole, 2007.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ROSA JR, Luiz Emídio da. *Manual de direito financeiro e direito tributário e financeiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- VIANA, Luiz Verneck (Org.). *A democracia e os três poderes no Brasil*. Rio de Janeiro: Humanitas.
- VERSANO, Ricardo. A guerra fiscal: quem ganha e quem perde. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0000540.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2008.