

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

CARMEN LEITE VANIN

**A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO À LUZ
DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO
NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

São Paulo
2021

CARMEN LEITE VANIN

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR(A): Prof. Dra. Mariana Baeta Neves Matsushita

São Paulo

2021

Carmen Leite Vanin

A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO À LUZ DO
PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovad(o)a em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

RESUMO

O presente trabalho busca realizar um paralelo com o consequencialismo judicial para verificar se Governo do Estado de São Paulo se vale do consequencialismo decisório para pautar sua preferência ao utilizar Decretos ao invés de Leis para concessão de benefícios fiscais. Para desenvolvimento da hipótese, dividiu-se o estudo em partes. Na primeira, conceituou-se o princípio da legalidade, apresentaram-se os aspectos históricos e a veiculação de benefícios fiscais a lei, seja através da Constituição Federal, Estadual ou da recente decisão em sede controle concentrado (ADIN 5929) julgada pelo Supremo Tribunal Federal. Ainda, como parte inicial do trabalho, demonstrou-se, que nos anos de 2017, 2018 e 2019, no âmbito do julgamento das Contas do Governador do Estado de São Paulo, competência atribuída ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, vem sendo constatado que o Estado de São Paulo concede benefícios fiscais por Decretos e não por leis, em flagrante desrespeito ao ordenamento jurídico posto. Assim, na segunda parte do trabalho, apresentaram-se os conceitos de Consequencialismo Judicial para realização de um paralelo com as decisões que vem sendo adotadas pela Administração Pública em São Paulo. Buscou-se então demonstrar que os motivos determinantes para elaboração de estratégias normativas inovadoras pelo Estado Paulista possam ser norteados pela Guerra Fiscal entre Estados e pela teoria de Shugart e Carey, sem, porém, se esgotar nestas hipóteses teóricas.

PALAVRAS CHAVES: Princípio da legalidade - Consequencialismo decisório – Administração Pública

ABSTRACT

The present work pursues to perform a parallel between consequentialism in judicial decisions to analyze whether the State of São Paulo Government uses consequentialism in public administration to guide its preference when using Decrees instead of Laws to concede tax benefits. To develop the hypotheses, the study was divided into parts. In the first, the principle of legality was conceptualized, the historical aspects and the obligatoriness to concede tax benefits using the law were presented, either through the Federal Constitution, State Constitution or the Direct Unconstitutionality Action No. 5929 recently judged by the Supreme Federal Court. Still, as an initial part of the work, it was demonstrated that in the years 2017, 2018 and 2019, within the scope of the judgment of the São Paulo State Governor's Accounts, as a competence attributed to the São Paulo State external control, it has been found that the State of São Paulo grants tax benefits by Decrees and not by laws, in direct disrespect of the legal order. Thus, in the second part of the work, the concepts of judicial consequentialism were presented to develop a parallel with the decisions that have been adopted by the public administration in São Paulo. It was then sought to demonstrate that the determinant motives for the elaboration of innovative normative strategies by the State of São Paulo can be oriented by the Fiscal War between states and by the theory of Shugart and Carey, without, however, being restricted in these theoretical hypotheses.

Keywords: Principle of legality - Consequentialism – Public Administration

LISTAS DE ABREVIATURAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CE/SP	Constituição Estadual de São Paulo
CF/88	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
MPC-SP	Ministério Público de Contas de São Paulo
PL	Projeto de Lei
SFP	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
TCE-SP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Sumário

1. Introdução.....	2
2. O princípio da legalidade tributária.....	4
a. Aspectos históricos	4
b. O Princípio da legalidade no Brasil: Constituição Federal e Código Tributário Nacional	6
c. Vinculação à Lei e Práticas Atuais de Concessão de Benefícios Fiscais.....	9
3. Achados, recomendações e determinações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)	16
4. O Supremo Tribunal Federal e o Governo Paulista	22
5. Preferências do Legislativo e do Executivo no uso dos decretos ao invés da elaboração de leis através do procedimento legislativo.....	27
6. Práticas Consequencialistas na Administração Pública	33
7. Conclusão	40
8. Referências.....	42

1. Introdução

O Princípio da legalidade tributária, mais precisamente sob seu aspecto formal, voltou a integrar importante discussão jurídica no que diz respeito à formalização do processo de concessão de benefícios fiscais, em virtude das práticas adotadas por alguns Estados da federação brasileira.

Nesse sentido, em fevereiro de 2020, foi julgada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 5.929-DF, que sedimentou o entendimento da inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários por meio de Decretos do Poder Executivo. A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) vem totalmente ao encontro dos achados de auditoria oriundos de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), ao apontar, nos anos de 2017, 2018 e 2019, que o Estado teve benefícios fiscais implementados no ordenamento jurídico por meio de Decretos do Poder Executivo, em desrespeito à reserva legal imposta pela Constituição Federal de 1988 (CF) no Art. 150, §6º e art. 163, §6º da Constituição Estadual de São Paulo (CE/SP).

Dessa forma, questiona-se se os benefícios tributários no Estado de São Paulo podem continuar a ser instituídos por Decretos do Poder Executivo, em especial após a decisão do Supremo Tribunal Federal. Busca-se assim, observar se, considerando o arcabouço constitucional, estaria dentro da competência dos Estados a decisão de apoiar-se em Decretos ao invés do procedimento legislativo para concessão de um benefício fiscal.

Objetiva-se, dessa forma, analisar os motivos determinantes das eventuais preferências do executivo e do legislativo na utilização dos Decretos ao invés da elaboração de uma lei através do procedimento legislativo. De acordo com apontamentos do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo (MPC-SP), a Guerra fiscal poderia ser fator preponderante para o descumprimento constitucional. Outra situação atrativa para a referida preferência seria a complexidade política em se manter coalizões para aprovação de uma legislação. Assim, os Decretos poderiam, por vezes, ser uma solução facilitada para evitar os problemas de barganha no legislativo e a perda dos poderes de agência. De acordo com a Teoria de Carey e Shugart, integram o debate dos poderes de barganha, o pouco conhecimento especializado em políticas relativamente ao executivo, a falta de informação e a dinâmica de tempo, dado que comumente os processos legislativos são lentos e as

necessidades de efetivação de uma política pública podem ter caráter de urgência. A perda dos poderes de agência estaria correlacionada à delegação de tarefas dos “principais” para os “agentes” sendo que esses poderiam em algum momento violar as preferências dos principais, a depender das circunstâncias.

Assim, dentro desse contexto, é possível buscar amparo doutrinário nas práticas consequencialistas para explicar os motivos da preferência na utilização dos Decretos ao invés das leis, na tentativa de afastar os conflitos descritos anteriormente. Buscou-se então conceituar o consequencialismo judicial para realização de um paralelo no consequencialismo decisório utilizado pela administração pública no caso concreto descrito.

A hipótese é que, para afastar as consequências negativas identificadas pela administração pública, quais sejam, guerra fiscal, problemas de barganha política, pouco conhecimento especializado, dinâmica de tempo, perda do poder de agência, o executivo e o legislativo optam pela utilização de Decretos ao invés das leis, em flagrante contraposição à Constituição Federal.

Por fim, o desenvolvimento do trabalho se dará mediante verificação na doutrina sobre traços históricos e conceituação do Princípio da Legalidade aplicado ao Direito Tributário, demonstração constitucional e legal sobre a vinculação de benefícios fiscais à lei, verificação dos Relatórios Técnicos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) bem como votos dos Conselheiros Relatores de 2017, 2018 e 2019 no tocante aos achados de auditoria em relação à utilização de Decretos em desrespeito a reserva legal, análise sobre o julgado do STF (ADIN 5.929-DF) que ratificou entendimento constitucional acerca do assunto, teses sobre consequencialismo jurídico e artigos científicos no que concerne a temática do poder dos Decretos.

2. O princípio da legalidade tributária

a. Aspectos históricos

A análise do princípio da legalidade tributária no âmbito do Direito Tributário é de essencial importância uma vez que retira do campo do mero arbítrio a relação jurídico-tributária. Assim, no sentido de gerir o conflito de interesses entre Estados e cidadão contribuintes, surge o Direito tributário com base no princípio da legalidade¹.

Há de se ponderar inicialmente que o poder de tributar dos Estados (“soberania fiscal”) reside na necessidade do Estado dispor de meios para realizar seus fins. Ou seja, a necessidade de exigir a participação nos encargos financeiros sobre os indivíduos é uma decorrência da soberania do Estado.

Kruse², explana a respeito do poder de coação do Estado perante o contribuinte, que:

“[...] a sujeição do contribuinte ao poder do Estado consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei. O Poder de coação se subordina, portanto à reserva genérica da lei, esgotando-se no momento de sua criação.”

Assim, extrai-se dessa análise que a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não de poder, sem haver supremacia entre as partes, uma vez que o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam em posições de igualdade, uma como credor e outra como devedor³.

Em termos históricos, existem registros e passagens datados de 1215 sobre o desenvolvimento do princípio da legalidade ou reserva da lei como conhecemos hoje. Na Inglaterra, a nobreza e a plebe em conjunto impuseram ao Príncipe João um estatuto que coibia a tributação extorsiva. Esse estatuto de fato representava a primeira constituição inglesa, a “Magna Libertatum”, trazendo em seu nome o desejo de liberdade e limitação dos poderes do Estado.

Na Inglaterra, o conselho dos comuns, que era encarregado da autorização da arrecadação, com passar do tempo transformou-se no órgão de representação popular, o Parlamento, que autorizava a arrecadação e controlava a despesa pública. Isso seria uma real

¹ ROTHMANN, G. W. (1972). **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Adm. Rio de Janeiro, 1972, p 12. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954/35723>. Acesso em 24 mar. 2021.

² KRUSE, 1960, p. 110 apud ROTHMANN, 1972, p. 12.

³ Id., 1972 p. 12.

evidência do nascimento e desenvolvimento do parlamento ligado diretamente a questão do consentimento da tributação.

Assim, ao se deparar com a formatação atual do princípio da legalidade como não haverá tributo sem lei que o institua, observa-se nas raízes históricas que este princípio significa:

“(…) que a arrecadação de tributos pelo poder público deve ser autorizada previamente pelos representantes do povo. Além disso, implica na obrigação de a atividade impositiva da administração pública dever desenvolver-se por meio de normas jurídicas.”⁴ (grifo nosso)

Ainda nesse sentido, para garantia contra a atividade tributária arbitrária, muitos outros princípios foram conquistados e desenvolvidos para os Estados de Direito modernos. Dessa forma, em conjunto com princípio da legalidade tributária, prevê-se princípios genéricos de legalidade da administração, segurança jurídica, tutela jurisdicional entre outros. Resume-se assim a legalidade da tributação que se apresenta sob as seguintes feições: a) como legalidade da administração pública; b) como reserva da lei; c) como estrita legalidade tributária; e d) como conformidade da tributação com o fato gerador⁵.

Em conexão com o tema, autores alemães entendem que o princípio da legalidade da administração seria o princípio básico do qual decorrem todos os aspectos e feições da legalidade tributária. Seria a própria encarnação do Estado de Direito. Rothmann complementa que o princípio da legalidade da administração haveria nascido consuetudinariamente do direito dos representantes do povo autorizarem a tributação, tornando-se geral para o Direito Administrativo no século XIX. Em relação ao conteúdo do princípio da legalidade na administração, outros estudiosos⁶ compreendiam que as autoridades administrativas estariam vinculadas ao direito e, portanto, também ao direito posto por elas próprias. Ou seja, a administração estaria vinculada ao Direito, às normas administrativas e não só a lei formal. A vinculação à lei seria decorrência do princípio da reserva da lei.

Assim, no Direito Brasileiro, o CTN ao estabelecer em seu artigo 3º que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, submete a atividade a toda a legislação tributária (traduzida no art. 96 do CTN) e não somente a lei formal. Ainda, o

⁴ ROTHMANN, G. W. (1972). **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Adm. Rio de Janeiro, 1972, p.17. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954/35723>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁵ Id., (1972), p. 18.

⁶ KRUSE, 1960, p. 110 apud ROTHMANN, 1972, p. 18.

artigo 142 - atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional – indica que a atividade administrativa além de vinculada é obrigatória. Ou seja, à administração cabe obrigatoriamente a cobrança de um tributo nascido de acordo com a lei.

“Portanto, dentro da concepção acima exposta, o princípio da reserva da lei constitui uma especificação do princípio da legalidade da administração, vinculando-a não ao direito, de uma forma genérica, mas à lei formal. Por "lei formal" ou "lei no sentido formal" entendemos uma lei elaborada com a participação precípua da representação popular⁷”

Portanto, para o Estado de Direito, que se caracteriza pela separação dos poderes, somente se pode falar em legalidade da tributação quando as leis tributárias forem elaboradas por um órgão distinto daquele que têm a função de aplicá-las. Rothmann se vale por fim das palavras de Aliomar Baleeiro ao afirmar que o tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação.⁸

b. O Princípio da legalidade no Brasil: Constituição Federal e Código Tributário Nacional

Para Silva⁹, o princípio da legalidade pode ser dividido em duas dimensões fundamentais, a saber: o princípio da prevalência da lei ou legalidade-limite e o princípio da reserva legal ou parlamentar. De acordo com a autora, o princípio da prevalência da lei ou legalidade limite pode ser definido como a submissão de todos à lei e ao campo de atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador, sendo que os atos infraconstitucionais não podem ofender a primazia da lei sob pena de invalidade. Ainda, possui caráter abstrato e geral, e é impessoal, dirigindo-se a várias pessoas, indeterminada e indiscriminadamente. A reserva legal por sua vez pode ser subdivida em reserva legal absoluta e relativa. Pode-se compreender a reserva legal absoluta como aquela em que não a possibilidade de intervenção de ato infralegal, sendo a lei exigida para disciplinar determinada matéria. Já a respeito da reserva legal relativa, é tido que para este princípio é facultado tratar sobre uma matéria através de lei ou por outros atos normativos editados “em virtude de lei”.

⁷ ROTHMANN, G. W. (1972). **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Adm. Rio de Janeiro, 1972, p.17. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954/35723>. Acesso em: 24 mar. 2021.

⁸ BALEEIRO, 1951, p. 15 apud ROTHMANN, 1972, p.23.

⁹ SILVA, Thaminne Nathália Cabral Moraes. **Princípio da legalidade: considerações acerca da constitucionalidade dos requisitos legais impostos para o gozo da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social**. – Recife: O Autor, 2015. 145 f., p. 32 a 36. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/13830/1/Disserta%20c3%a7%20Mestrado%20-%20vers%20final%20BC.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2021.

No Brasil, o princípio da legalidade estrita – ou conforme conceitua Silva, Reserva Legal Absoluta - como apresentada hoje no Direito Tributário pode ser analisado a partir do art. 150, I da CF/88 o qual defende que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, fundamento este corroborado infraconstitucionalmente pelo Código Tributário Nacional – CTN, através do art. 97¹⁰. Ensina o Professor Hugo de Brito Machado sobre a legalidade estrita que:

“Diz-se estrita porque considerada **mais “exigente”** que a **legalidade “ampla”, ou “genérica”**, já contida no art. 5º, II, da CF/88. Com efeito, segundo a legalidade tributária, não apenas o dever de pagar deve estar referido na lei, **mas todos os seus atributos devem estar nela expressamente previstos, como explicita o art. 97 do CTN**. Por outras palavras, todas as dimensões ou parcelas da estrutura da norma jurídica tributária devem constar, ou devem ser passíveis de reconstrução pelo intérprete, a partir do texto legal. Daí a qualificação de “estrita”.”¹¹

Assim, instituição, majoração de tributos, fixação de alíquota, definição de fato gerador, entre outras, sujeitam-se, expressamente, à referida reserva legal absoluta e os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) só poderão o fazer através de lei, sob pena de se violar a estrita legalidade.

Tal princípio deve ser assimilado conjuntamente com o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5.º, II, da CF. Por regra, a lei adequada para instituir tributo é a lei ordinária. Assim, a competência de criação de tributos é do poder legislativo, não cabendo ao executivo o ofício de legislar sobre.

Conforme ensina Eduardo Sabbag, destaca-se no Brasil o fenômeno da unicidade das casas legislativas, preceituando que: o tributo federal deve ser criado por lei ordinária federal, no Congresso Nacional; o tributo estadual deve ser criado por lei ordinária estadual, na Assembleia Legislativa; o tributo municipal deve ser criado por lei ordinária municipal, na Câmara dos Vereadores.¹²

¹⁰ SILVA, Thaminne Nathália Cabral Moraes. **Princípio da legalidade: considerações acerca da constitucionalidade dos requisitos legais impostos para o gozo da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social**. – Recife: O Autor, 2015. 145 f., p. 32 a 36. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/13830/1/Disserta%20a7%20c3%a3o%20Mestrado%20-%20vers%20final%20BC.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2021.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário, 11ª edição. São Paulo-SP: Grupo GEN, 2019. 9788597020717, p. 58. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 27 Apr. 2021.

¹² SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. Grupo GEN, 2019. 9788530988647, p. 2. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988647/>. Acesso em: 16 Fev. 2021

Para fins de atendimento do princípio da estrita legalidade, a “lei” como referida neste trabalho será compreendida de acordo com o conceito do Professor Hugo de Brito Machado:

“(…) é o **ato normativo editado pelo órgão dotado da função legislativa**, nos termos do **processo legislativo previsto constitucionalmente** (lei em sentido formal). Mas esse ato deve ser, também, dotado de hipoteticidade, ou, por outras palavras, deve ser “geral e abstrato” (lei em sentido material).”(grifo nosso)¹³

Não poderia deixar de se citar que existem exceções ao princípio da legalidade tributária e estão previstas na própria constituição federal, art. 153, §1º, sendo estes quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, sendo eles Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); IPI; e IOF. Porém, ensina o professor Sabbag que como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas “mitigam” o princípio, sendo exemplos de “atenuações” ao princípio, e não de “exceções”¹⁴.

Como eventuais fragilidades para o processo legislativo, em que pese a edição dos atos serem realizadas por órgão de função legislativa, Estevam¹⁵ aponta que há a possibilidade de a lei ser politizada para atender interesses parciais da sociedade ou de grupos:

“(…) a verdade é que a lei se torna um **processo de governo**, ou seja, como o poder passa de partido a partido a cada eleição, **a lei se torna instável**, já que se **baseia nas aspirações dos grupos que estão no poder**. A norma agora não é estática, imutável, como ocorria na Idade Média; ao contrário, ela é passageira, **expressão das vontades dominantes**, de **interesses** do grupo que está no poder naquele momento e tirando dela o máximo proveito possível. A lei não é mais feita para todos, mas para proteger e resolver situações de determinados grupos¹⁶. (grifo nosso)

Porém, a despeito da possibilidade da lei representar aspirações de grupos que estão no poder, há de se supor que estes foram escolhidos democraticamente pela população e que a utilização das leis sob seu aspecto estrito foi estabelecida na Constituição Federal de 1988

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário, 11ª edição**. São Paulo-SP: Grupo GEN, 2019. 9788597020717, p. 58. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 27 Apr 2021.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Grupo GEN, 2019. 9788530988647, p. 3. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988647/>. Acesso em: 16 Fev. 2021.

¹⁵ ESTEVAM, 2013, p.69 apud SILVA, 2015, p. 37.

¹⁶ SILVA, Thaminne Nathália Cabral Moraes. **Princípio da legalidade: considerações acerca da constitucionalidade dos requisitos legais impostos para o gozo da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social**. – Recife: O Autor, 2015. 145 f., p. 32 a 36. Disponível em <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/13830/1/Disserta%20a7%20c3%a3o%20Mestrado%20-%20vers%20final%20BC.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2021.

para disciplinar certas matérias; além de importante papel desempenhado pelo legislativo no controle dos favores fiscais e na transparência fiscal, tema este que será oportunamente abordado nos próximos capítulos.

c. Vinculação à Lei e Práticas Atuais de Concessão de Benefícios Fiscais

Para Hermano Barbosa benefícios fiscais nada mais são do que uma decisão do legislador de conceder uma exceção a um grupo de contribuintes à regra geral de incidência de um tributo já instituído, que enseje uma desoneração tributária total ou parcial¹⁷. Contemplados pela extrafiscalidade, os benefícios fiscais são medidas excepcionais que diminuem a carga tributária, concedidas pelo governo sempre com o intuito de atingir determinados fins¹⁸.

Sob a perspectiva da vinculação a lei para concessão dos benefícios fiscais tem-se que esta é depreendida expressamente através do art. 150 §6º da CF/88, dando a submissão dos benefícios fiscais à reserva de lei, determinando, ainda, a exclusividade e a especificidade da lei veiculadora de benefícios fiscais.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

(...)

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

Assim, depreende-se pelo dispositivo constitucional que qualquer subsídio ou isenção, crédito presumido, anistia ou remissão, redução de base de cálculo, relativos a impostos, só podem ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, com os parâmetros necessários à obtenção do benefício.

¹⁷BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. **Regulação econômica e tributação: o papel dos incentivos fiscais**. In: DOMINGUES, José Marcos (org.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP, 2008. p. 274 TAMANINI, Tarcísio Milhomem. *Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais*. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 455-472. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/#note-2319-7>. Acesso em: 19 Abr.2021.

¹⁸TAMANINI, Tarcísio Milhomem. **Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 455-472. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/#note-2319-7>. Acesso em: 19 Abr. 2021.

Ainda, ao associar-se a leitura do artigo supracitado com o artigo 97 do CTN, depreende-se que somente a lei pode estabelecer:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto em relação ao artigo 97, há de se reforçar a leitura com o entendimento doutrinário:

Como consequência do princípio da legalidade, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, **somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo;** a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97) (grifo nosso)¹⁹

Nesse sentido, deve-se observar também os artigos 176 e 178, que preveem que as isenções também só podem ser modificadas por lei.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, **é sempre decorrente de lei** que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

...

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, **pode ser revogada ou modificada por lei**, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975) (grifos nossos)

Importante ponderar que a alteração do artigo 178 do CTN realizada pela Lei Complementar 24/75, condicionou o artigo às mesmas diretrizes do art. 97, II e VI, de que só por lei é permitido reduzir tributos, créditos tributários e respectivas penalidades e, dessa forma, a sua revogação ou qualquer modificação também se dará por lei.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário, 11ª edição**. São Paulo-SP: Grupo GEN, 2019. 9788597020717, p. 58. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 27 Abr. 2021.

Porém a despeito da vinculação dos benefícios fiscais aos princípios constitucionais da reserva legal, é certo que muitos Estados brasileiros vêm concedendo benefícios fiscais por Decreto em detrimento do processo legislativo.

Eventualmente pode-se supor que alguns desses Estados adotam esta posição por ter uma interpretação específica do art. 155, § 2º, XII, g” da CF. O referido artigo busca disciplinar entre os Estados brasileiros a forma pela qual o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pode ser aplicado, a fim de reduzir as práticas conhecidas como guerra fiscal. Assim, observa-se, conforme transcrição do dispositivo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Essa regulação citada pela alínea “g” e suas respectivas regras estão presentes na Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Assim, de acordo com a Lei Complementar 24/1975:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

(...)

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente 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.

(...)

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Antes da Emenda Constitucional nº 3/1993, a interpretação dos artigos supracitados da LC 24/1975 (arts. 1º, 4º e 5º) ocorria no sentido de que os benefícios de ICMS poderiam ser internalizados pelos Estados e Distrito Federal por meio de seus Decretos. Após a Emenda ficou definida a obrigatoriedade de processo legislativo formal para concessão dos benefícios fiscais.

“O poder de isentar submete-se às idênticas balizas do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).^{20b}”

Nesse contexto, a recente decisão do Supremo Tribunal Federal²¹ pôs fim a interpretações de que a LC 24/1975 trazia exceções à EC 3/1993 e ratificou o entendimento de que é necessário que haja lei em sentido estrito para que um benefício seja concedido, sendo insuficiente a ratificação de convênio ICMS por meio de Decreto estadual ou distrital para a validade do benefício. Assim, como será aprofundado no capítulo 4, o STF interpretou que a concessão de benefícios de ICMS não se satisfaz com a autorização do CONFAZ, demandando necessariamente lei específica para sua concessão nos Estados.

Fato é que especialmente antes da decisão do STF na ADIN 5929, diversos Estados já vinham enfrentando embates no judiciário, bem como em algumas Cortes de Contas (como no caso do TCE-SP, a ser explanado no Capítulo 3) sobre a possibilidade de edição de benefícios fiscais por Decreto do Chefe do Executivo ou muitas vezes através de leis que supostamente criam uma autorização genérica para esse procedimento.

Recentemente em voto proferido em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade no Estado do Rio de Janeiro²², o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, julgou por unanimidade,

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF, Relator: MIN. EDSON FACHIN, Data de Publicação: Diário Oficial da União n. 39, de 27/02/2020) Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5929&numProcesso=5929>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF, Relator: MIN. EDSON FACHIN, Data de Publicação: Diário Oficial da União n. 39, de 27/02/2020) Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5929&numProcesso=5929>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

²² RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Representação por inconstitucionalidade n.0064009-10.2016.8.19.0000. Representante: município de barra mansa representada: Exmo. sr. presidente da câmara do município de barra mansa legislação: lei municipal n. 4.530, de 11 de abril de 2016 relatora: Des. Helda Lima Meireles. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro** 3557702 em 19/08/2020. Disponível

a inconstitucionalidade da Lei do Município de Barra Mansa, que buscava a autorização genérica para que o Poder Executivo Municipal, mediante ato infralegal, concedesse benefícios fiscais:

“(…) a Lei impugnada, ao conferir autorização genérica, com poucos parâmetros, para que o Poder Executivo Municipal, mediante ato infralegal, conceda benefício fiscal, viola o princípio da legalidade e tipicidade tributária.”²³

No voto, a inconstitucionalidade, bem como a delegação genérica através de lei foram combatidos, como se vê, no excerto abaixo:

“O artigo 150, § 6º da Constituição da República, que é dispositivo de reprodução obrigatória para os Estados e Municípios, assevera, expressamente, que a concessão de subsídio ou isenção, crédito presumido, anistia ou remissão, redução de base de cálculo, relativos a Impostos, só pode ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, com os parâmetros necessários a tal concessão. O tributo deve estar estabelecido na Lei, com os elementos básicos para a sua instituição (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), razão pela qual não se faz possível a delegação ao Chefe do Poder Executivo de tais aspectos essenciais da norma jurídica tributária. Outrossim, a delegação ampla e genérica, tal qual realizada, viola, igualmente o Princípio da separação de Poderes, pois transfere ao Executivo a função de legislar, conferida ao Poder Legislativo. Nesse sentido, precedentes do C. Supremo Tribunal Federal, deste Eg. Órgão Especial e o parecer do Ministério Público. Procedência da representação, para declarar a inconstitucionalidade da Lei n. 4.530, de 11 de abril de 2016, do Município de Barra Mansa, com efeitos ex tunc.”²⁴ (grifos nossos)

Há de se ressaltar dentro do referido Voto, importante apontamento no sentido de demonstrar que a delegação ampla e genérica também violaria o princípio da separação dos Poderes, pois transfere ao Executivo a função de legislar, ofício pertinente ao Legislativo. Para tanto transcreve-se Ementa de Jurisprudência do STF utilizada na argumentação quanto à impossibilidade de delegação ao Poder Executivo para dispor sobre tais elementos tributários:

em:

<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00049394F11891D8D4FF0C165E5A3D8F92A4C50D02383727&USER=> Acesso em 10 Mai. 2021.

²³ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Representação por inconstitucionalidade n.0064009-10.2016.8.19.0000. Representante: município de barra mansa representada: Exmo. sr. presidente da câmara do município de barra mansa legislação: lei municipal n. 4.530, de 11 de abril de 2016 relatora: Des. Helda Lima Meireles. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro** 3557702 em 19/08/2020. Disponível em:

<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00049394F11891D8D4FF0C165E5A3D8F92A4C50D02383727&USER=> Acesso em 10 Mai. 2021.

²⁴ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Representação por inconstitucionalidade n.0064009-10.2016.8.19.0000. Representante: município de barra mansa representada: Exmo. sr. presidente da câmara do município de barra mansa legislação: lei municipal n. 4.530, de 11 de abril de 2016 relatora: Des. Helda Lima Meireles. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro** 3557702 em 19/08/2020. Disponível em:

<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00049394F11891D8D4FF0C165E5A3D8F92A4C50D02383727&USER=> Acesso em 10 Mai. 2021.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. **A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República).** 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente.²⁵

Por fim, há ainda que se analisar o importante papel que o processo democrático de aprovação de uma lei que conceda benefícios fiscais possui frente ao controle fiscal-orçamentário de um ente federativo. Para tanto deve-se ponderar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (art 1º), dispôs em seu artigo 14, caput, que:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (...)

Ou seja, a concessão ou ampliação de um benefício fiscal deve ser feita com esmero e cuidado especial, considerando-se a relevância dessas alterações nos orçamentos públicos. A LRF condicionou ainda a elaboração de estimativas do impacto, dado interesse público envolvido no tema. Assim, a utilização de lei específica para conceder benefícios fiscais é também importante instrumento de controle fiscal-orçamentário para a LRF, justificando ainda mais sua indispensabilidade. Nesse sentido, pode se supor que a concessão dos favores fiscais possam ser objeto da apreciação dos representantes da vontade popular, função essa dada ao legislativo. Sobre isso, extrai-se trecho importante constante no voto da ADIN 5929:

“O efetivo controle dos incentivos fiscais de ICMS pelas casas legislativas pressupõe **transparência fiscal e estimativa do impacto financeiro** (...) As casas legislativas desempenham importante mister constitucional não só em

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15- 02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163.

prol do equilíbrio da federação, mas, sobretudo, pelo equilíbrio fazendário, de modo a **evitar-se renúncia deliberada de receitas tributárias em descompasso com o prescrito na Lei de Responsabilidade Fiscal.**²⁶

Em relação ao assunto, ensina o professor Hugo de Brito Machado que a participação democrática é responsável por moldar a forma com que os representantes eleitos podem definir os rumos da tributação de um ente federativo:

É importante lembrar, porém, que a legalidade significa, ainda, uma importante oportunidade de **participação democrática**, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de se organizarem e influírem junto a seus representantes eleitos para que a **tributação aconteça de determinada forma, e não de outra**. A participação da sociedade no processo de elaboração dos textos normativos dá-se, ainda, de forma pulverizada, tímida e desorganizada, mais como *lobby* para que se favoreça este ou aquele setor, quando poderia ocorrer de forma mais madura e consistente, **de sorte a que possa haver uma aproximação entre o sistema tributário positivo e aquele considerado ideal**, não por acadêmicos ou estudiosos, mas **pela sociedade que a ele se submete**. Isso pode ser difícil, mas sem a via aberta pelo art. 150, I, da CF/88 seria impossível.²⁷ (grifo nosso)

Assim, pode-se concluir que a exigência de lei pela CF para concessão dos benefícios fiscais não deve ser seguida apenas pela sua mera previsão formal, mas especialmente ao se ponderar a importância do controle fiscal-orçamentário e da participação democrática no processo, representada através da atuação do poder legislativo.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF, Relator: MIN. EDSON FACHIN, Data de Publicação: Diário Oficial da União n. 39, de 27/02/2020) Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5929&numProcesso=5929>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário, 11ª edição**. São Paulo-SP: Grupo GEN, 2019. 9788597020717, p. 59. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 27 Abr 2021.

3. Achados, recomendações e determinações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)

Se de um lado o judiciário vem recebendo demandas para verificação da possibilidade ou não da edição de benefícios fiscais por meio de Decreto, deve-se atentar ao trabalho que vem sendo realizado pelas Cortes de Contas no país, em especial o Egrégio Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP). A fiscalização das renúncias de receita provenientes da concessão de incentivos e benefícios fiscais estaduais é matéria de competência do TCE-SP conforme disposições do art. 70 da Constituição Federal, dos arts. 32 e 150 da Constituição do Estado de São Paulo e dos arts. 2º, XVIII e 25, caput, da Lei Complementar nº 709/93²⁸.

Nesse contexto, há de se considerar que os benefícios fiscais perfazem assunto de alta relevância e materialidade, especialmente sob o ponto de vista do montante dos recursos renunciados pelos Estados e pela União. Para ilustrar tal situação, apenas no Estado de São Paulo, está prevista na LDO²⁹ uma projeção para 2021 da renúncia fiscal de ICMS em torno de 15.176 Bilhões de Reais (10,1% da arrecadação potencial) e mais 17 Bilhões de reais em IPVA (14,5% da arrecadação potencial). Assim sendo, a verificação do cumprimento dos requisitos legais para sua instituição é objeto de interesse de análise das Cortes de Contas do país, sendo escopo de estudo deste Trabalho de Conclusão de Curso as decisões emanadas pela Egrégia Corte de Contas Paulista.

Dito isto, buscou-se levantar as orientações, recomendações e determinações exaradas nos pareceres do TCE-SP elaboradas com intuito de orientar e determinar ao governo paulista sobre as práticas a serem adotadas e corrigidas nos anos de 2017, 2018 e 2019 no âmbito da análise das Contas do Governador.

Em 2017, o TCE-SP³⁰ concluiu pela a impropriedade de concessão de benefícios tributários por meio de Decreto do Governador. Transcreve-se abaixo excerto retirado de relatório da área técnica:

²⁸ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. TC 02347.989.19-6. Voto das Contas do Governador (2019). São Paulo. s.n., 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/Voto-Contas-Governador_SP-2019.pdf. Acesso em: 19 Abr. 2021.

²⁹ Lei N°17.286, de 20 de agosto de 2020 - LDO 2021, Disponível em http://www.orcamento.planejamento.sp.gov.br/download_lei/ldo2021. Acesso em: 10.03.21

³⁰ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC 03546.989.17-9. SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DO TRIBUNAL PLENO DE 28/06/18. São Paulo: s.n., 2017. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546-989-17-9-Conselheiro.pdf>. Acesso em: 19 Abr. 2021.

Como se verá no decorrer deste item de relatório, **após análise legal e técnica realizada por esta fiscalização**, através de estudos das disposições da Constituição Federal, Constituição Estadual, Lei Complementar nº 24/1975, Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 160/2017 e atos emanados do Supremo Tribunal Federal (STF) **não foi localizada autorização para a concessão, por Decreto (ato unilateral do Poder Executivo), de isenções e demais benefícios fiscais. A conclusão é que devem ser estabelecidos e concedidos através de lei específica, portanto, com trâmite pelo Poder Legislativo, após prévia deliberação pelo conjunto de Estados e Distrito Federal através do CONFAZ.**³¹ (grifo nosso)

O entendimento da fiscalização foi encampado pelo Ministério Público de Contas (MPC) que se manifestou no sentido da necessidade de lei para dar aplicabilidade aos benefícios dispostos nos convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ):

Em resumo, **a simples existência de convênio do CONFAZ é insuficiente** para a concessão de benefício fiscal, **sendo necessária lei ordinária do Ente signatário** para dar plena aplicabilidade ao disposto ao convênio. E, em se tratando de benefícios fiscais de ICMS que não contam com convênio do CONFAZ, insubsistente a argumentação da PGE-SP, de que a simples ratificação nacional dos Convênios do ICMS no âmbito do CONFAZ seria o bastante para sua válida incorporação à legislação interna dos Entes signatários. Ademais, em nosso entendimento, a Lei Complementar 160/2017 permitirá convalidar incentivos fiscais concedidos sem a devida aprovação no CONFAZ, desde que editados por lei específica.³² (grifo nosso)

Relevante fato apontado em 2017 pelo MPC é que o próprio Estado de São Paulo já vinha questionando judicialmente benefícios fiscais relativos à ICMS concedidos por outros Estados, reputando inconstitucionais aqueles concedidos por Decreto e não por lei³³. Tal análise levaria a crer que eventualmente, fatos associados à Guerra Fiscal poderiam ser motivadores do descumprimento constitucional³⁴, assunto a ser debatido novamente no âmbito do Capítulo 5.

Por fim, no voto do Exmo. Conselheiro Relator das Contas de 2017, Dr. Edgard Camargo Rodrigues, além de corroborar com entendimento da área técnica sobre a necessidade de observância do artigo 150, §6º da Constituição Federal - concessão de

³¹ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC-003546.989.17 – DCG - Relatório parte 1. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17%20-DCG-Relatorio%20parte%201.pdf>. Acesso em 20.04.2021.

³² MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS (MPC). Relatório das Contas do Governador, p. 40. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17-%20MPC.pdf>, Acesso em: 20 Abr. 2021.

³³ MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS (MPC) Relatório das Contas do Governador, p. 37. “Neste sentido, citamos como exemplo as seguintes Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pelo Governador do Estado de São Paulo: ADI 5145/MA99, ADI 5146/SC100, ADI 5152/PE.” Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17-%20MPC.pdf>. Acesso em: 20 Abr. 2021.

³⁴ MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS (MPC) Relatório das Contas do Governador, p. 37. “Em claro reflexo da guerra fiscal, o Estado de São Paulo vem ajuizando diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra normas dos demais Estados da Federação” Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17-%20MPC.pdf>. Acesso em: 20 Abr. 2021.

quaisquer benefícios que resultem em renúncias fiscais seja precedida de norma específica – demonstrou necessidade de alinhamento do Estado Paulista às decisões do STF, citando (assim como no caso da Lei do município de Barra Mansa no Rio de Janeiro³⁵ explanado no Capítulo 3.c), o posicionamento do STF na ADIN 3.462 no sentido de que “(...) a adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da CF tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública³⁶”, conforme citado anteriormente.

Esse entendimento – adoção do processo legislativo como tentativa de coibir desoneração tributária como moeda de barganha - traz importante reflexão sobre um dos pontos que será também mais debatido adiante no Capítulo 5, no sentido de buscar entender os motivos pelos quais o Executivo e o Legislativo preferem a utilização dos Decretos ao invés do procedimento legislativo. Registra-se, desde já, que será apresentada a teoria de Carey e Shugart³⁷, sendo que os problemas de barganha integram importante campo de análise dos autores.

Ademais, no voto do Conselheiro Relator do ano de 2017, há relevante ponderação sobre a essencialidade de normativos específicos para as renúncias de receitas:

“(...) Mais ainda, sobejamente sabido que desde a fase de planejamento até a execução orçamentária, as receitas, despesas e metas fiscais **movimentam-se mediante autorizações legislativas**. Por **consequência lógica**, as renúncias de receitas, caracterizadas como fonte de alteração da previsão orçamentária, **não podem ressentir-se de normativo específico que lhes sirva de base legal**, ainda que previamente aprovadas por deliberação conjunta de Estados e Distrito Federal, via Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ”.(grifo nosso)³⁸

A despeito das recomendações no ano de 2017, na sequência, em 2018, pouco se observou de alteração no cenário supramencionado. Dos 17 atos normativos que concederam tratamentos diferenciados em 2018, apenas 1 possuiu a respectiva lei concessiva do benefício,

³⁵ RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Representação por inconstitucionalidade n.0064009-10.2016.8.19.0000. Representante: município de barra mansa representada: Exmo. sr. presidente da câmara do município de barra mansa legislação: lei municipal n. 4.530, de 11 de abril de 2016 relatora: Des. Helda Lima Meireles. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro** 3557702 em 19/08/2020. Disponível em:

http://www1.fjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00049394F11891D8D4FF0C165E5A3D8F92A4C50D02383727&USE_R_. Acesso em 10 Mai. 2021.

³⁶ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC 03546.989.17-9. Sessão Extraordinária do Tribunal Pleno de 28/06/18. São Paulo: s.n., 2017. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546-989-17-9-Conselheiro.pdf>. Acesso em 19 Abr. 2021.

³⁷ CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. Poder de decreto: Chamando os tanques ou usando a caneta?. Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em 05 nov. 2020.

³⁸ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC 03546.989.17-9. Sessão Extraordinária do Tribunal Pleno de 28/06/18. São Paulo: s.n., 2017. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546-989-17-9-Conselheiro.pdf>. Acesso em 19 Abr. 2021.

em total desrespeito à determinação de Reserva Legal imposta pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional³⁹.

Assim, constou como determinação do TCE-SP à Secretaria da Fazenda e Planejamento que:

2 - DETERMINAÇÕES:

...

2.2 - À Secretaria da Fazenda e Planejamento:

...

- Demonstre que a concessão de Benefícios Fiscais cumpre com os seguintes requisitos mínimos:

1 - Que a desoneração fiscal está respaldada e adequada aos termos do convênio da CONFAZ e, **além disso, internalizada na ordem jurídica estadual mediante lei em sentido estrito** (alínea g do inciso XII do art. 155 da CF/88 c.c. Lei Complementar nº 24/1975 e §6º do art. 150 da CF/88).⁴⁰ (grifo nosso)

Passados dois exercícios sem atendimento às recomendações propostas pelo TCE-SP, constou no parecer prévio das Contas do Governador, referente ao exercício de 2019, a identificação de que “(...) em 2019, 3 dos 23 benefícios fiscais e financeiros concedidos foram submetidos à aprovação do Poder Legislativo.⁴¹”. Restou ao Conselheiro Relator determinar, mais uma vez, ao Estado, que utilizasse lei em sentido estrito para internalização dos benefícios fiscais:

DETERMINAÇÕES POR CONTA DAS RESSALVAS:

À Secretaria da Fazenda e Planejamento, para que:

1. Demonstre que a concessão de Benefícios Fiscais cumpre com os seguintes requisitos mínimos:

1.1. Que a desoneração fiscal está respaldada e adequada aos termos do Convênio da CONFAZ e, além disso, **internalizada na ordem jurídica estadual mediante lei em sentido estrito (alínea “g”, do inciso XII, do art. 155 da CF/88 c.c. a Lei Complementar nº 24/1975 e o § 6º, do art.**

³⁹ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2018. Relatório das Contas do Governador do Estado 2018. Conselheira Relatora: Dra. Cristiana de Castro Moraes. P. 234. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/Relatorio%20DCG%20Contas%20do%20Governador%202018%20-%20Parte%201.pdf>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

⁴⁰ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2018. Parecer das Contas do Governador 2018. Conselheiro Redator: Dr. Sidney Estanislau Beraldo, fls. 4, disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/Parecer%20TC-006453-989-18%20-%20Contas%20do%20Governador%202018.pdf>. Acesso em: 19 Abr. 2021

⁴¹ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. BALANÇO GERAL ANUAL 2019, Contas Anuais do Governador do Estado de São Paulo. p. 271, Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/01%20-%20Relat%C3%B3rio%202019-%20parte%201-%20p%C3%A1g%201%20a%20437_0.pdf. Acesso em: 05 fev. 2021

150 da CF/88), consoante entendimento definido pelo E. STF.⁴² (grifo nosso)

Em sentido contrário aos entendimentos apresentados pela Corte de Contas, a Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (SFP) tem justificado, como resposta para a não implementação das determinações do TCE-SP, que vem adotado entendimento histórico de que a concessão de benefícios fiscais por Decreto estaria autorizado pelo art. 4º da Lei Complementar nº 24/7520:

“(…) a concessão de benefício fiscal por ato do Executivo em matéria de ICMS, previamente aprovado em Convênio do CONFAZ, **excepciona a legalidade tributária por observar o disposto no art. 4º da Lei Complementar nº 24/7520**, de acordo com a ressalva da parte final do art. 150, § 6º c/c art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, conforme orientação do Parecer PA nº 35/07 da Procuradoria Geral do Estado (posição ratificada no Parecer GPG nº 2/19) e **na esteira de doutrina e jurisprudência referenciada do Supremo Tribunal Federal⁴³**(grifo nosso)”

Há de se analisar na resposta do órgão que o termo “Decreto” mencionado no art. 4º da LC 24/75⁴⁴ não se trata do instrumento de fato para internalização na ordem jurídica de cada Estado, mas apenas de manifestação do Estado para ratificação (concordância) ou não a determinado convênio objeto de reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Mesmo assim, tal argumentação e eventual divergência interpretativa alegadas pela SFP foram vencidas na ADIN 5929 conforme já demonstrado no Item c do Capítulo 2 e que será abordada novamente no próximo Capítulo 4.

Por fim, dentro do arcabouço que orienta a atuação dos Estados, para reforçar ainda mais o posicionamento da Egrégia Corte de Contas Paulista, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (ATRICON) publicou a Resolução nº 06/2016 - Diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita” -, com objetivo de uniformizar os procedimentos de fiscalização nos Tribunais de Contas do Brasil, e determinou:

⁴² TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. TC-002347.989.19-6. Parecer Contas Anuais do Governador do Estado de São Paulo. Conselheiro Renato Martins Costa. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/31%20-%20SEI_TCESP%20-%20200225110%20-%20Parecer_0.pdf. Acesso em: 20 Abr. 2021.

⁴³ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. TC-002347.989.19-6. Voto das Contas do Governador (2019). São Paulo : s.n., 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/Voto-Contas-Governador_SP-2019.pdf. Acesso em: 19 Abr. 2021.

⁴⁴ LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 7 DE JANEIRO DE 1975:

(…)

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente 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.

“16. A fiscalização da receita e da renúncia de receita pública terá como escopo, prioritariamente e no que couber, pontos de controle selecionados entre os seguintes: ... 16.50 **Se os benefícios tributários relativos a impostos, taxas e contribuições são concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a sua concessão (§6º, art. 150, CF);** ... 16.55 Se a concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, mediante lei específica, é precedida de aprovação unânime dos Estados-membros representados no Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz (art. 2º, Lei 24/75; §2º, XII, g, art. 155, CF); (Grifo nosso)

Há, portanto, de se aguardar os próximos pareceres técnicos e o julgamento das Contas do Governador do ano de 2020, a ocorrer no ano de 2021, para buscar atualizações sobre o comportamento do Estado de São Paulo, considerando o histórico demonstrado no âmbito deste capítulo em especial após recente decisão do STF na ADIN 5929 .

4. O Supremo Tribunal Federal e o Governo Paulista

Dentro desse cenário de descumprimento da Constituição observado no Estado de São Paulo, vai ao encontro do entendimento da Corte de Contas Paulista a recente decisão do STF, em fevereiro de 2020, em sede de controle concentrado, na ADIN 5929, julgada improcedente⁴⁵ e transitada em julgado⁴⁶.

Em 2018, o governador do Distrito Federal (DF) buscou apontar a inconstitucionalidade da edição por Lei de benefícios fiscais, prevista no artigo 135, parágrafo 6º da Lei Orgânica do Distrito Federal (LODF)⁴⁷. O autor alegou que a LODF teria sido criada em momento de insegurança jurídica para os regramentos fiscais do DF e ainda que o dispositivo ofenderia o princípio federativo e o postulado da separação dos poderes, pois haveria usurpação da competência quanto à matéria.⁴⁸

Assim, em fevereiro de 2020, a ADIN 5929-DF foi julgada improcedente sedimentando o entendimento da inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários por meio de Decreto, conforme se destaca no excerto abaixo:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.

1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar [sic] do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao **prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine)**.

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que **imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa**.

3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal **evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência**

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF, Relator: MIN. EDSON FACHIN, Data de Publicação: Diário Oficial da União n. 39, de 27/02/2020) Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5929&numProcesso=5929>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF Certidão de Trânsito 14.03.20. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15342692336&ext=.pdf>. Acesso em 20 Abr. 2021

⁴⁷ LODF:

(...)

Art 135, § 6º As deliberações tomadas nos termos do § 5º, VII, no tocante a convênios de natureza autorizativa, serão estabelecidos sob condições determinadas de limites de prazo e valor e somente produzirão efeito no Distrito Federal após sua homologação pela Câmara Legislativa

⁴⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro aplica rito abreviado em ADI sobre incentivos fiscais no Distrito Federal. 23 de abril de 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=376199>. Acesso em: 05 Abr. 2021.

fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.⁴⁹ (grifo nosso)

Ficou reafirmada, portanto, a obrigatoriedade de prévia aprovação do incentivo de ICMS no CONFAZ e da subsequente edição de lei em sentido estrito.

Posto isso, haveria de se esperar que os ententes federativos e seus poderes seguissem decisão do STF em sua literalidade considerando a vinculação jurídica das decisões da Suprema Corte:

“(...) o ordenamento jurídico brasileiro, ao menos no que se refere à relação tributária, **atribui um caráter vinculativo às decisões plenárias do Supremo Tribunal Federal**. Tal caráter constitui verdadeira alteração do arcabouço normativo prévio, pois insere uma nova expectativa normativa que deve ser obedecida pela administração pública e pelos contribuintes.⁵⁰”

Porém, não foi o que se viu no Estado de São Paulo. Para analisar esse aspecto, há de se considerar que o ano de 2020 foi marcado por medidas de ajuste fiscal pelos governos na tentativa de elevar a arrecadação, em virtude da crise gerada pela pandemia da Covid-19. Nesse contexto, o Estado de São Paulo editou a Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, com dispositivos evidentemente contrários a decisão contida na ADIN 5929, o que passa a se explicar agora.

Em agosto de 2020 foi criado o Projeto de Lei 529/2020 com mecanismos que legitimariam a manutenção da prática de edição de benefícios tributários de ICMS por meio de Decreto. Assim, o art. 24, I, do referido PL, insistiu em incluir autorização genérica para que a renovação de benefícios tributários já vigentes fosse feita por meio de Decreto:

Artigo 24 - **Fica o Poder Executivo** autorizado a:

I - renovar os benefícios fiscais que estejam em vigor na data da publicação desta lei, desde que previstos na legislação orçamentária e atendidos os pressupostos da Lei Complementar federal nº 101, de 04 de maio de 2000;

II - reduzir os benefícios fiscais e financeiros-fiscais relacionados ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, na forma do Convênio nº 42, de 03 de maio de 2016, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, e alterações posteriores.(PL 529/2020) (grifo nosso)

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929/DF, Relator: MIN. EDSON FACHIN, Data de Publicação: Diário Oficial da União n. 39, de 27/02/2020) Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5929&numProcesso=5929>. Acesso em: 05 Abr. 2021

⁵⁰ JUNIOR, Antonio Carlos F. de Souza. **Coisa Julgada nas Relações Tributárias sucessivas e a Mudança do Estado de Direito Decorrente do Precedente do STF**. Disponível em: <http://www.bvr.com.br/abdpro/wp-content/uploads/2016/03/Coisa-julgada-nas-relacoes-tributarias-sucessivas-e-a-mudanca-do-estado-de-direito-decorrente-do-precedente-do-STF-CPC-2015.pdf>. Acesso em 10 Mai. 2021.

O Projeto de Lei 529/2020 transformou-se em 15 de Outubro de 2020, na Lei nº 17.293, sendo que a redação final da seção sobre o ICMS trouxe alterações no artigo 24 do Projeto, tendo a redação promulgada da lei e sancionada pelo Governador, conteúdo ainda mais questionável à luz da jurisprudência (arts. 22 e 23):

Artigo 22 - Fica o Poder Executivo autorizado a:

I - **renovar os benefícios fiscais que estejam em vigor** na data da publicação desta lei, desde que previstos na legislação orçamentária e atendidos os pressupostos da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000;

II - **reduzir os benefícios fiscais e financeiros-fiscais** relacionados ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, na forma do **Convênio nº 42**, de 3 de maio de 2016, do Conselho Nacional de Política Fazendária – **CONFAZ**, e alterações posteriores.

§ 1º - **Para efeito desta lei, equipara-se a benefício fiscal a alíquota fixada em patamar inferior a 18% (dezoito por cento).**

§ 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a devolver o ICMS incidente sobre os produtos integrantes da cesta básica para as famílias de baixa renda, quando por elas adquiridos, na forma, prazos e condições a serem estabelecidos em regulamento, observado, no que couber, os termos da Lei 12.685, de 28 de agosto de 2007. **(Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020)**(grifos nossos)

Artigo 23 – A partir da publicação desta lei, os novos benefícios fiscais e financeiros-fiscais somente serão concedidos após manifestação do Poder Legislativo.

§ 1º - No prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação, no Diário Oficial do Estado, de decreto do Poder Executivo ratificando os convênios aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – **CONFAZ**, a **Assembleia Legislativa manifestar-se-á sobre a sua implementação no âmbito do Estado de São Paulo.**

§ 2º - Havendo concordância do Poder Legislativo ou, em caso de ausência de manifestação no prazo assinalado no § 1º deste artigo, o **Poder Executivo fica autorizado a implementar os convênios aprovados**, desde que haja previsão da despesa na Lei Orçamentária Anual e sejam atendidos os requisitos da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000. **(Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020)** (grifos nossos)

Ao que parece, com base no artigo 22 da Lei nº 17.293/2020, o governo paulista foi autorizado a valer-se de Decretos para renovar e prorrogar benefícios tributários de ICMS vigentes, desde que aprovados os convênios do CONFAZ (inciso I) e reduzir os benefícios tributários vigentes (inciso II). Assim, como análise preliminar, observa-se que o artigo é

flagrantemente inconstitucional pois, conforme já demonstrado, para a instituição, ampliação ou redução de benefícios fiscais é exigido lei específica.

O artigo 23 por sua vez buscou inovar a Constituição Federal pela autorização de concessão de benefícios através de uma “manifestação legislativa” e pela “manifestação legislativa” tácita após um prazo de 15 dias, indo ao encontro do §6º do artigo 150 da CF/88 que estipula que benefícios só poderão ser concedidos mediante lei específica.

Ainda no ano de 2020 foi aprovada a Resolução-ALESP nº 923, de 17/11/2020⁵¹, para dispor “sobre o rito regimental aplicável às manifestações da Assembleia Legislativa no que tange aos benefícios fiscais e financeiros-fiscais aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e ratificados pelo Poder Executivo.” A resolução acrescentou ao Regimento Interno da ALESP os artigos que seguem transcritos abaixo, dispondo especialmente sobre a apresentação de um projeto de decreto legislativo e sobre a forma com que a manifestação tácita se daria:

Artigo 259-D - Para os fins do cumprimento do disposto no artigo 23 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, a **Mesa Diretora da Assembleia Legislativa, tomando ciência da publicação de decreto de ratificação, pelo Poder Executivo, de convênio aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, apresentará projeto de decreto legislativo e determinará sua publicação até o dia útil subsequente.**

§ 1º - O projeto de decreto legislativo a que se refere o ‘caput’ não figurará em Pauta e será imediatamente incluído na Ordem do Dia para votação

§ 2º - **Na hipótese de não deliberação** do projeto de decreto legislativo pelo Plenário da Assembleia Legislativa, nos termos do § 2º do artigo 23 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, **a matéria será considerada aprovada.**

Artigo 259-E - O disposto no artigo 259-D aplica-se, também, aos convênios ratificados anteriormente à vigência da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, e ainda não implementados no Estado.

Parágrafo único - Para a hipótese prevista no ‘caput’, o prazo previsto no § 1º do artigo 23 da Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020, será contado do recebimento, pela Assembleia Legislativa, de ofício do Poder Executivo manifestando interesse na implementação do benefício fiscal no âmbito do Estado. (Resolução ALESP nº 923, de 17/11/2020)

⁵¹ Incluído no Regimento Interno da ALESP Resolução-ALESP nº 576/1970 de 26 de junho de 1970, sendo o Capítulo VIII acrescentado pela Resolução nº 923, de 17/11/2020, com produção de efeitos a partir de 16/10/2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/resolucao.alesp/1970/compilacao-resolucao.alesp-576-26.06.1970.html#:~:text=%C2%A7%201%C2%BA%20%2D%20No%20Pal%C3%A1cio%209.concess%C3%A3o%20para%20atos%20n%C3%A3o%20oficiais>. Acesso em 10 mai. 2021.

Ou seja, mesmo após diversos apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo; da recente decisão transitada em julgado pelo STF que reafirmou o entendimento constitucional acerca da indispensabilidade da reserva legal para concessão de benefícios fiscais; tem-se que o Estado de São Paulo mantém criando estratégias normativas para agir contrário às determinações constitucionais.

Dessa forma, busca-se demonstrar na sequência dos Capítulos 5 e 6 quais eventuais motivos em teoria que levam a esse descumprimento sistêmico no Estado de São Paulo e como a argumentação consequencialista pode estar sendo utilizada como mecanismo para o executivo e legislativo atingirem seus objetivos pretendidos.

5. Preferências do Legislativo e do Executivo no uso dos decretos ao invés da elaboração de leis através do procedimento legislativo

É verdade que o poder dos decretos pode ser um dos institutos mais polêmico na democracia brasileira, atualmente. Conforme analisa Luciano da Ros, este pode ser visto como instrumento que permite ao poder executivo impor unilateralmente sua vontade utilizando-o como um instrumento de governabilidade:

“(...) ora vista como instrumento de governabilidade deste mesmo poder do Estado, a verdade é que a discussão quase sempre remete às considerações sobre a dinâmica mais ampla do sistema político do país: se governável ou ingovernável, se com poderes concentrados ou dispersos”⁵².

Evidentemente não é intenção deste trabalho analisar com profundidade a dinâmica entre as relações do Executivo-Legislativo-Judiciário no Brasil em relação ao sistema de freios e contrapesos, nem tão pouco mapear de forma pormenorizada a atuação de cada um dos três poderes do Estado quanto ao poder de Decreto. Objetiva-se neste capítulo tão somente apontar possíveis motivos que constituem preferências do Legislativo e do Executivo para o uso de decretos ao invés da elaboração de leis via procedimento legislativo, sem, porém, especificar a análise ao âmbito municipal, estadual ou federal, traçando apenas um panorama teórico sobre os eventuais motivos de preferência.

Para Carey e Shugart⁵³ as motivações para a preferência pelos decretos ao invés de procedimentos legislativos comuns devem ser analisadas a partir da sistemática dos atores políticos envolvidos. Os autores sugerem três fatores gerais críticos para se analisar quanto a observância de decretos. Neste trabalho, no entanto, serão apenas verificados os fatores referentes à severidade dos problemas de barganha que os legisladores enfrentam fazendo as políticas e a extensão da perda de poder de agência envolvida em dotar o executivo com o poder de decreto⁵⁴.

Os problemas de barganha podem ser facilmente compreendidos como a dificuldade enfrentada pelos legisladores em construir e manter coalizões para aprovação de uma legislação. Portanto, por vezes, pela complexidade dessas relações, torna-se mais atrativo

⁵² DA ROS, Luciano. **Poder de Decreto e Accountability Horizontal: Dinâmica Institucional dos três poderes e Medidas Provisórias no Brasil Pós-1988**. Revista de Sociologia e Política [en linea]. 2008, 16(31), 143-160. ISSN: 0104-4478. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=23811708011>. Acesso em: 23. Abr. 2021.

⁵³ CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. **Poder de decreto: Chamando os tanques ou usando a caneta?** Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 05 nov. 2020.

⁵⁴ Como definição de escopo do trabalho, o terceiro fator citado pelos autores - de quanto o executivo controla o processo de escrever e emendar a Constituição - foi expurgado do próprio artigo científico quando da análise das Constituições Brasileiras. Portanto, não será objeto de análise deste estudo.

prover o executivo do poder de decreto. Os fatores envolvidos nisso seriam o “(...) nível de disciplina partidária; número de câmaras legislativas; informação sobre os efeitos das escolhas de política e urgência das propostas⁵⁵.”

A disciplina partidária estaria relacionada à força dos líderes partidários em obrigar legisladores a votar como um bloco, mesmo que individualmente um legislador prefira votar de forma diferente por convicções pessoais. Como variável determinante a essa disciplina, pode-se observar que os líderes partidários têm controle sobre as candidaturas e esperam dessa forma a disciplina partidária para evitar os problemas de barganha. Para os autores, o número de câmaras também afetaria a complexidade do processo, uma vez que os procedimentos legislativos ordinários requerem votos de maioria em mais de uma câmara por vezes, tornando a barganha mais custosa. O terceiro fator diretamente envolvido nos problemas de barganha seria o pouco conhecimento especializado em políticas relativamente ao executivo. A falta de informação seria uma motivação para delegar o poder de decreto. O último fator diretamente correlacionado diz respeito à dinâmica de tempo, dado que comumente os processos legislativos são lentos e as necessidades de efetivação de uma política pública podem ter caráter de urgência, sendo então delegada ao executivo a incumbência de agir com maior tempestividade.

Em sentido semelhante, e já municiando a importante discussão do caráter de urgência das ações do Executivo-Legislativo, observa-se excerto extraído do artigo de Da Ros, em que se analisa o que o constituinte de 1967 pode ter entendido a respeito da questão temporal, quando da instituição da figura do Decreto-Lei.

“A maioria dos constituintes defendeu a ideia de que **dotar o Executivo de poderes legislativos emergenciais e extraordinários era simplesmente responder aos reclamos dos tempos atuais**. Em outras palavras. Segundo a opinião dos constituintes a se expressar sobre o tema, **executivos em sociedades modernas precisam e são dotados de instrumentos desse tipo**”⁵⁶ (grifo nosso)

Sobre o Decreto-Lei da CF de 1967, Rothmann também já identificava “(...) que o Poder Executivo, cada vez mais frequentemente, utiliza os decretos-leis para legislar sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária, sem ao menos atentar aos requisitos da

⁵⁵ CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. **Poder de decreto: Chamando os tanques ou usando a caneta?** Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em 05 nov. 2020.

⁵⁶ DA ROS, 2008 apud FIGUEIREDO & LIMONGI, 1999, p. 132.

urgência ou do interesse público relevante.⁵⁷”. Na sequência histórica, a Constituição de 1988 previu que, em trinta dias, caso não houvesse manifestação por parte do Congresso Nacional, a medida provisória restaria sem efeitos⁵⁸.

Sendo assim, com a tentativa de garantir a participação efetiva do Legislativo na CF/88, de acordo com Da Ros⁵⁹, o poder das Medidas Provisórias (MPs) seria reservado para “(...) **medidas efetivamente extraordinárias** e para cuja aprovação o Executivo estivesse relativamente **certo de contar com apoio político**”⁶⁰ (grifo nosso). A consequência dessa história, pela ótica do autor, esta traduzida no excerto abaixo:

“Uma vez promulgada a Constituição de 1988, o que se deu foi que esse instrumento emergencial, inicialmente destinado a situações próprias desse nome, **passou a ser usado como se instrumento de legislação ordinária fosse.**”⁶¹

Assim sendo, a evolução histórica da própria Constituição Brasileira demonstra que alguns instintos criados para agilizar o processo Executivo-legislativo (seja o Decreto-lei de 1967, a MP ou o Decreto do Executivo) passaram a integrar um rol fictício de legislação ordinária para atender aos interesses dos legisladores e do executivo, sobretudo pelo aspecto da tempestividade das decisões.

Corroboram os demais pontos a crítica apontada por Estefam⁶² sobre a eternização do processo legislativo:

“(...) Ora, como se sabe, para a edição de lei, são necessárias várias fases de tramitação (...), configurando um processo complexo, envolvendo iniciativa legislativa, emendas, votação, sanção e veto, promulgação e publicação. Não é um processo rápido e simples, podendo demorar vários anos.”

Feito esse breve parêntese necessário sobre a questão da temporalidade em relação a implementação de políticas pelo Executivo-Legislativo, debruça-se sobre a verificação da perda de poder de agência, como segundo fator de análise para Carey e Shugart. Inicialmente deve-se compreender o conceito de Perda de Agência na literalidade do objeto de estudo dos autores. De acordo com eles:

⁵⁷ ROTHMANN, G. W. (1972). **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Adm. Rio de Janeiro, 1972, p. 24. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954/35723>. Acesso em 24 mar. 2021.

⁵⁸ Na Constituição de 1967 o Decreto-Lei seria considerado aprovado na ausência de manifestação por parte do legislativo em 60 dias.

⁵⁹ DA ROS, 2008 apud FIGUEIREDO & LIMONGI, 1999, p. 132-133

⁶⁰ DA ROS, Luciano. **Poder de Decreto e Accountability Horizontal: Dinâmica Institucional dos três poderes e Medidas Provisórias no Brasil Pós-1988**. Revista de Sociologia e Política [en línea]. 2008, 16(31), 143-160. ISSN: 0104-4478. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=23811708011>. Acesso em 23. Abr. 2021.

⁶¹ Id., 2008, p. 143-160.

⁶² ESTEFAM, 2013 apud SILVA, 2015.

"Perda de agência" diz respeito a um problema inerente às relações do tipo "principal-agente". "Principais" delegam tarefas para "agentes" e estes, durante o processo, inevitavelmente têm a oportunidade de empreender ações que violam as preferências dos principais. A questão para os analistas das relações de agência é em que medida estas perdas podem ser mitigadas. Sob certas circunstâncias, o executivo pode ser um agente razoavelmente fiel às preferências legislativas. Em outros casos, o executivo pode passar o rolo compressor sobre as preferências do legislativo.⁶³

Uma ação de um governante do executivo que prejudique os interesses do legislativo irá depender primeiramente do grau de convergência entre as preferências políticas do executivo e da maioria legislativa. Ainda, dependerá dos recursos institucionais que os legisladores possuem para controlar o executivo. Entenda-se essencialmente esse grau de convergência o apoio partidário. O poder de decreto deve variar, nos sistemas onde o executivo depende de apoio do legislativo, em função da forma da governabilidade, sejam estes governos de maioria, governos de coalizão majoritária ou governos de partido majoritário simples. Assim sendo, o debate que se faz é o quanto o legislativo espera e aceita perder do seu poder de agência para o executivo através da delegação do poder de decreto.

Pondera-se que a existência de veto pelo governante do executivo também influencia no poder de decreto. Sem o veto, as políticas implementadas por decreto são objeto de controle das maiorias parlamentares e podem ser derrubados via procedimento legislativo. Se o executivo tiver poder de veto, o poder de decreto implicaria que o executivo poderia implementar as políticas por decreto e bloquear esforços para alterar a política que não tenha apoio do legislativo para derrubar o veto. Essa combinação daria ao governante a possibilidade de agir de forma contrária às preferências das maiorias parlamentares.

A existência de um judiciário independente deveria regular e decidir se o executivo excedeu o escopo da autoridade delegada. Para os autores, os procedimentos para indicar juízes bem como seus mandatos, determinam em grande parte o grau de independência do judiciário, variando, entretanto, significativamente entre os diferentes sistemas políticos existentes.

“(…) Nosso insight básico diz respeito ao fato de que as assembleias deveriam relutar em delegar poder de decreto ao executivo quando elas esperam que, em casos de disputa entre a assembleia e o executivo, os tribunais seguirão necessariamente as preferências do executivo.

⁶³ CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. Poder de decreto: **Chamando os tanques ou usando a caneta?** Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em 12 mai. 2021.

Assembléias devem ser tão mais inclinadas a delegar poderes quanto mais independentes do executivo forem os tribunais.”⁶⁴.

Assim, objetiva-se demonstrar que, pelos motivos expostos, é possível se traçar possíveis razões teóricas para a conveniência do legislativo e do executivo que pautem uma preferência pela utilização dos decretos, haja vista o enorme benefício de se imiscuir dos problemas de barganha e dos entraves políticos gerados pelo procedimento legislativo especialmente no que tange a construção e manutenção de coalizões para aprovação de uma legislação.

Como outras preferências - e estas específicas sobre o caso concreto descrito no Capítulo 3 - pode-se citar o apontamento feito pelo Ministério Público de Contas de que o Estado de São Paulo está ciente de que vem agindo de encontro com a Constituição, uma vez que, já em 2017, vinha entrando com ações de inconstitucionalidade sobre outros Estados reputando os benefícios fiscais destes como inconstitucionais por serem concedidos por Decreto do Executivo.

“Todavia, chama a atenção que o próprio Estado de São Paulo, ao questionar judicialmente benefícios fiscais relativos a ICMS concedidos por outros Estados[Em claro reflexo da guerra fiscal, o Estado de São Paulo vem ajuizando diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra normas dos demais Estados da Federação], reputa inconstitucionais aqueles concedidos apenas com base em Decreto do Executivo, sem a edição de lei específica. Neste sentido, citamos como exemplo as seguintes Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas pelo Governador do Estado de São Paulo: ADI 5145/MA, ADI 5146/SC, ADI 5152/PE”⁶⁵ (sublinhado no original)

Isso é evidência de que possivelmente existam outros motivos determinantes pela preferência por Decretos, qual seja, um posicionamento estratégico do Estado perante a guerra fiscal. Ademais, sobre a guerra fiscal, é importante desenhar breves ponderações dos motivos por que esta poderia compor motivo relevante para o Estado de São Paulo agir de forma a descumprir as leis. Como breve definição, temos que a disputa entre os entes da federação seria caracterizada pelo seguinte comportamento:

Na busca pelos investimentos privados, estas Unidades Federativas (UF) estimularam as empresas a efetuarem o que se pode chamar de “leilão” para definir o Estado e o município que iria sediar suas novas plantas industriais.

⁶⁴ CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. Poder de decreto: **Chamando os tanques ou usando a caneta?** Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo, v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em 05 nov. 2020.

⁶⁵ MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS (MPC). Relatório sobre as Contas do Governador, p. 37. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17-%20MPC.pdf>. Acesso em 20 Abr. 2021.

Este leilão foi vencido por quem ofereceu o maior pacote de benefícios à empresa. Estes benefícios vão desde a isenção, ou postergação nos recolhimentos do ICMS, ou do Imposto sobre Serviços (ISS), até a doação de terrenos, infra-estrutura e financiamentos de longo prazo⁶⁶.

Assim, a Competição Tributária Horizontal (aquela que se dá entre governos de mesmo nível hierárquico), ocorre entre Estados, via isenções do ICMS, e entre municípios, via isenções do ISS, do IPTU e de outras taxas municipais, além de cessão ou doação de terrenos. A finalidade disso seria estimular o desenvolvimento econômico ou simplesmente ampliar a receita tributária⁶⁷

A guerra fiscal leva ao raciocínio que “(...) **se outro Estado libera um incentivo fiscal economicamente mais atraente**, esta mesma pessoa jurídica simplesmente **fechará as portas** e encerrará as suas atividades onde estava estabelecida, transferindo-as para o território deste outro Estado.(...) **Assim, quando um Estado libera um incentivo fiscal, os outros normalmente contrapõem medidas de defesa, de autopreservação**⁶⁸. (grifo nosso)

Poderíamos crer, portanto, que o comportamento mimético entre Estados, a fim de balizar ações e comportamentos, poderia ser fator preponderante para a tomada de decisões do outro Estado. Ou seja, se o Estado A, B e C concede benefícios tributários por Decreto, o Estado D também o fará, alegando autopreservação frente à guerra fiscal.

Deve-se fazer uma breve ponderação de que não é intenção deste trabalho responder de que forma o mimetismo entre Estados estaria se desenvolvendo através da utilização de Decretos. Este é campo oportuno de pesquisa futura uma vez que exige que se leve em conta os Decretos ou atos normativos editados pelos demais Estados do país, bem como estudos de campo mais aprofundados.

⁶⁶ NASCIMENTO, Sidnei Pereira. **Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes*** Econ. aplic., São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008 Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ecoa/article/download/996/1008/1843>. Acesso em 22 Abr. 2021.

⁶⁷ NASCIMENTO, Sidnei Pereira. **Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes*** Econ. aplic., São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008 Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ecoa/article/download/996/1008/1843>. Acesso em 22 Abr. 2021..

⁶⁸ CHAVES, Vinícius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. Revista da EMERJ, v. 12, nº 48, 2009, pg 207. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista48/Revista48_202.pdf. Acesso em 22 Abr. 2021.

6. Práticas Consequencialistas na Administração Pública

A utilização de argumentos consequencialistas tem sido cada vez mais frequentes no âmbito das decisões dos juízes e tribunais brasileiros⁶⁹. A discussão sobre o tema parece ter ganhado mais relevância especialmente após as alterações na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/2018, especialmente com a edição do artigo 20 do referido dispositivo.

O que se busca neste capítulo é traçar um possível paralelo entre a utilização de argumentos consequencialistas que já vem sendo realizado por juízes e tribunais no âmbito do poder judiciário com o dirigismo decisório da administração pública ao aplicar o direito⁷⁰, especialmente em relação aos poderes executivos e legislativos, ao preferirem a utilização de Decretos ao invés de leis para concessão de benefícios fiscais.

Filosoficamente e historicamente, pode-se remeter ao utilitarismo defendido por John Stuart Mill como representante da defesa do consequencialismo. Na tradição utilitarista, as melhores consequências são aquelas que maximizam os melhores efeitos, como alegria ou prazer. Assim, como demonstra Mill, a avaliação utilitarista tem como alicerce a análise da consequência das ações. Isto é, se o objetivo do utilitarismo é a maximização da felicidade, as ações são boas caso tenham como consequência a felicidade⁷¹. A crítica ao utilitarismo é estabelecida ao se compreender, por exemplo, que a decisão jurídica boa seria apenas aquela que maximiza o bem, independentemente do que o direito efetivamente estabeleça⁷².

Portanto, de forma simplificada, tem-se que as práticas consequencialistas seriam aquelas que moldariam o conteúdo de algo a depender do que se queira decidir. Altera-se a estrutura normativa ou significado para buscar a mudança das consequências previstas pelo legislador quando da criação de uma lei. Os argumentos consequencialistas são então baseados nas consequências práticas do se visa. Porém, como ilustra Humberto Ávila, não faz parte das críticas ao consequencialismo o subjetivismo que é naturalmente existente nas argumentações. Ensina ele que o subjetivo é inevitável, mas esse, em respeito ao Estado

⁶⁹ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. – São Paulo, SP: IBTD, 2021 (Série Doutrina Tributária, 35), p. 21.

⁷⁰ Utiliza-se aqui a expressão “Aplicar o direito” com base no sentido utilizado por Marçal Justen Filho: “(...) para indicar a atividade de editar um ato para disciplinar uma situação concreta tendo por fundamento as normas de hierarquia mais elevada.” (FILHO, Marçal Justen. *Rev. Direito Adm.*, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 13-41, nov. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em 23 Abr. 2021.)

⁷¹ MILL, 2007, p. 22. apud CHRISTOPOULOS, 2014, p. 47.

⁷² CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. doi:10.11606/T.2.2014.tde-11022015-103805, p. 48.

Democrático de Direito, deve ser visível, permitindo, ao auditório, a possibilidade de controle⁷³.

A utilização dessa prática foi constatada, por exemplo, no trabalho de Dias, ao analisar a atuação do STF na utilização de argumentos consequencialistas para modular efeitos temporais de decisões declaratórias de constitucionalidade em julgamentos de direito tributário:

“(…) As duas hipóteses apresentadas foram confirmadas: (i) os **ministros usam argumentos consequencialistas** para modular os efeitos temporais de decisões declaratórias de constitucionalidade em julgamentos de direito tributário e (ii) a **maioria dos juízos prognósticos elaborados pelos ministros não é acompanhada de estudos, documentos ou dados capazes** de lhes servir de suporte. Uma vez confirmadas as hipóteses, o trabalho sugeriu que os ministros talvez **não estivessem em melhores condições do que um indivíduo qualquer para argumentarem com base em consequências**.⁷⁴”

A cerca dessa hipótese de utilização do consequencialismo no âmbito do direito tributário, Ávila analisa que:

“(…) não é desejável que os ministros justifiquem suas decisões com base exclusivamente nas consequências que elas podem gerar, haja vista a necessidade de que as razões apresentadas encontrem suporte no direito, e não nas intuições ou valorações pessoais do tomador de decisão, impedindo, assim, decisões arbitrárias⁷⁵”

Assim, sendo atualmente é dada a proibição do consequencialismo judicial no âmbito do Direito Tributário, reforçado no excerto abaixo:

“(…) O discurso do Direito Tributário brasileiro deve ser pautado no ordenamento vigente, no sentido de que **somente os argumentos reconduzíveis ao texto jurídico podem ser utilizados como justificativa para decisão**. Trata-se, portanto, da **proibição do consequencialismo judicial enquanto método de interpretação e de aplicação** que considera as **consequências extrajurídicas** para justificar as decisões tributárias⁷⁶” (grifo nosso)

Nessa senda, em face das recentes alterações sobre a LINBD, faz-se relevante pontuar discussão no sentido de compreender se o consequencialismo judicial teria sido

⁷³ ÁVILA, Humberto, 2001, p. 157 apud CRAVO, Daniela Copetti, 2016, p. 90.

⁷⁴ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. 2015. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito do Rio De Janeiro. Fernando Ângelo Ribeiro Leal e Melina Rocha Lukic, p. 38 Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/17263>. Acesso em: 19 abr. 2021.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto, 2014 apud BONIFACIO, Artur Cortez; TREVISAM, Elisaide; PACHECO, Maria De Fatima.

⁷⁶ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. – São Paulo, SP: IBTD, 2021 (Série Doutrina Tributária, 35), p. 80.

autorizado pelo artigo 20 da Lei nº 13.655/2018, e se, portanto, seria uma inovação autorizativa no Direito Tributário brasileiro. Em um primeiro momento há de se analisar se o artigo 20 da LINDB teria introduzido formalmente o consequencialismo judicial no direito brasileiro.

Lei Nº 13.655, de 25 de Abril de 2018:

Art. 1º O Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

“Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos **sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.**

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.” (grifo nosso)

Sobre esse instituto, pode-se dizer que a Constituição Federal, em seu art. 146, III deu a competência à Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária sendo que sob esse ponto de vista, a Lei nº 13.655/2018 seria inconstitucional para criar normas gerais de direito público no âmbito tributário, não podendo surtir efeitos, portanto, na seara tributária. Ademais, Dias argumenta no sentido de que a interpretação literal do dispositivo contido no referido artigo (de que devem ser consideradas as consequências práticas da decisão) releva a faceta inconstitucional da norma introduzida pelo diploma legislativo sendo que a CF brasileira não permite ao julgador apelar às consequências extrajurídicas para alterar ou mesmo afastar as consequências jurídicas. Especialmente porque o legislativo, ao editar a norma, não poderia obrigar o judiciário e o executivo a considerarem as consequências práticas das decisões, sendo isso evidente afronta a separação dos poderes.⁷⁷

Porém, a despeito do viés da inconstitucionalidade do dispositivo, Justen Filho também compreende que o artigo 20 não impõe a preponderância de uma avaliação consequencialista pois não estabeleceu que a avaliação dos efeitos determinará a solução a ser adotada, sendo que o dispositivo se restringe a exigir apenas que a autoridade estatal tome

⁷⁷ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. – São Paulo, SP: IBTD, 2021 (Série Doutrina Tributária, 35), p. 92, 93 e 103.

em consideração as consequências práticas da decisão adotada, em especial para avaliar a proporcionalidade da decisão a ser tomada⁷⁸.

Nesse sentido, as alterações sobre a LINDB trazidas na Lei nº 13.655/2018 estabeleceram também que as decisões proferidas na esfera administrativa, controladora e judicial não devem se basear em valores jurídicos abstratos nem podem desconsiderar as consequências práticas da decisão (arts. 21 e 22⁷⁹). É possível de se compreender as possíveis intenções do legislador em dar uma maior transparência e previsibilidade à atuação da Administração e das instâncias de controle em relação ao ônus de motivação de decisões e a tentativa de positivação do ideário consequencialista, uma das bases do pensamento pragmatista⁸⁰.

Em suma, os artigos 20, 21 e 22 da LINDB poderiam trazer perigos em sua utilização desmedida, com a veiculação de princípios genéricos e valores abstratos (como interesse público e a economicidade, por exemplo)⁸¹. Para Souza Neto, existem três críticas ao consequencialismo desmedido:

“A primeira se reflete na ponderação de consequências a ser realizada pelo Poder Judiciário, quando este em suas decisões, **exerce uma função que é típica dos poderes Executivo e Legislativo**. Outra crítica que merece reflexão seria uma possível **politização da Justiça**. E por fim, o **“caráter utilitarista” decorrente do “Consequencialismo”**, que segundo o referido autor poderia em nome de um pretense benefício coletivo, suprimir direitos individuais, atentando sobre a Constituição, em especial o Princípio da Dignidade Pessoa Humana. Desta forma, **ao decidir apenas amparado na busca da melhor ou adequada consequência para o caso concreto, o juiz poderia desencadear em um processo incontrolável de insegurança jurídica**, produzindo resultado inverso ao que pretende o art. 20 da LINDB.

⁷⁸ FILHO, Marçal Justen. Rev. Direito Adm., Rio de Janeiro, Edição Especial: **Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018)**, p. 13-41, nov. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em 23 Abr. 2021.

⁷⁹ Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.”

“ Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.”

⁸⁰ PEREIRA, Anna Carolina Migueis. **Consequencialismo, Segurança Jurídica e as Alterações na LINDB (Lei nº 13.655/2018): Otimismo e Cautela**. REVISTA ELETRÔNICA DA PGE-RJ, V. 1, n. 2, 12 jun. 2018. ISSN: 2595-0630. Versão online. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/pge/article/view/54>. Acesso em: 23 abr. 2021

⁸¹ MACEDO, Alessandro. **Benefícios e Preocupações Acerca do “Consequencialismo” Previsto na LINDB, no Atual Momento da Pandemia**. Abril 2020. Instituto Rui Barbosa. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/beneficios-e-preocupacoes-acerca-do-consequencialismo-previsto-na-lindb-no-atual-momento-da-pandemia/>. Acesso em: 13 abr.2021

O que se almeja aqui é **afastar a possibilidade de o julgador decidir com base em percepções pessoais**, sem informações consistentes sobre os fatos, assim como se pretende registrar que não houve através da LINDB, **a ampliação do poder discricionário do agente público**, poder este que apenas existe tendo em vista autorização concedida pelo próprio ordenamento jurídico, e que deverá estar vinculado aos direitos fundamentais.⁸²” (grifo nosso)

Nesse sentido, a utilização desenfreada dos princípios a fim de alcançar as consequências desejadas, vem conduzindo, de acordo com Ávila⁸³, a um antiescalonamento normativo, por um lado, e de outro, a perda da importância das leis para uma aplicação quase que exclusiva dos princípios, sendo este comportamento representado por exemplo, pelos juízes justiceros ao substituírem todos os demais poderes públicos⁸⁴.

Pode-se observar ainda nesse sentido as dificuldades que os órgãos de controle poderiam vir a enfrentar pois, ao associar os arts. 20, 21 e 22 da Lei nº 13.655/2018 haveria uma abertura para eventuais flexibilizações de normativos, como descreve:

“(…) ao avaliarem os obstáculos e as dificuldades reais do gestor, podem incorrer em uma **casuística flexibilização, distante das leis vigentes que regulamentam a matéria sob exame**; o que poderia criar **um mundo paralelo interpretativo**, consubstanciado na tentativa desesperada de vincular os limites da norma ao caso concreto.⁸⁵” (grifo nosso)

Conceitualmente, o consequencialismo no âmbito jurídico pode ser examinado sob duas perspectivas: o consequencialismo de primeira ordem, em que os argumentos são utilizados para atribuir sentido aos dispositivos normativos ou para aplicar uma norma ou afastá-la em determinada situação; e o de segunda ordem, sendo então uma estratégia de decisão, fornecendo razões para adoção de uma determinada postura interpretativa e aplicativa pelo julgador⁸⁶”.

Ao que parece, o paralelo que se busca traçar no consequencialismo no contexto da administração pública seria o de segunda ordem, aquele que é a estratégia de decisão por essência, ao constituir razões e preferências para aplicar as normas e alcançar seus objetivos.

⁸² SOUZA NETO, 2006, p. 11-12. apud MACEDO, 2020.

⁸³ ÁVILA, Humberto, 2011, p. 61-70 apud CRAVO, Daniela Copetti, 2016, p. 92.

⁸⁴ CRAVO, Daniela Copetti. **Argumentos consequencialistas: legitimidade ou arbitrariedade?** Revista Síntese de direito civil e processual civil. v. 17, n. 102, p. 85-98, jul./ago., 2016, p.92 Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2007/Rev.Sint.Dir.Civil_n.102.pdf. Acesso em 17 mai. 2021.

⁸⁵ MACEDO, Alessandro. Benefícios e Preocupações Acerca do “Consequencialismo” Previsto na LINDB, no Atual Momento da Pandemia. Abril 2020. Instituto Rui Barbosa. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/beneficios-e-preocupacoes-acerca-do-consequencialismo-previsto-na-lindb-no-atual-momento-da-pandemia/>. Acesso em 13 abr.2021

⁸⁶ DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. – São Paulo, SP: IBTD, 2021 (Série Doutrina Tributária, 35), p. 31.

Assim sendo, apresentado o cenário de utilização do consequencialismo judicial, almejou-se identificar se situação similar à descrita no âmbito do Direito Tributário poderia estar ocorrendo em relação às tomadas de decisão da Administração Pública, realizando um paralelo dos ensinamentos do consequencialismo judicial para dentro das decisões da administração pública. Nesse sentido, ter-se-ia o “consequencialismo decisório”, como sendo o “norteador das decisões”. Entre os diversos conceitos de consequencialismo decisório, destaca-se a definição de Tôrres segundo o qual o argumento consequencialista baseia-se em um modelo de dirigismo de decisão, conforme se extrai a seguir:

“(…) modelo fundado no **dirigismo da decisão** segundo critérios baseados nas **consequências práticas externas ao sistema jurídico**, como justificativa para valorização dos fatos e normas aplicáveis⁸⁷”. (grifo nosso)

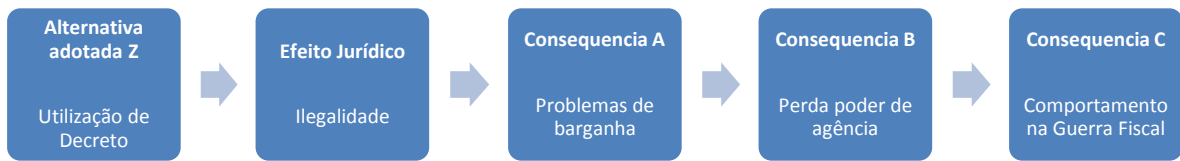
Assim, como síntese das análises descritas neste capítulo, pode-se inferir que as estratégias normativas criadas pelo Estado de São Paulo frente ao processo de concessão dos benefícios fiscais têm sido realizadas com base em consequências externas ao sistema jurídico, mais especificamente pautado nas preferências descritas no capítulo 5.

Tem-se que para uma regra lógica “Se P, então Q”, a ideia legal e constitucional defendida por este trabalho para a instituição de benefícios fiscais no Estado de São Paulo seria “Se instituir benefícios fiscais (concedendo, aumentando, reduzindo, modificando) (P) então devo fazê-lo através da Lei (Q)”, da seguinte forma:



Porém o que se evidenciou neste estudo é que os poderes legislativo e executivo, para afastar as consequências A (problemas de barganha), B (perda poder de agência) e C (comportamento mimético em relação à guerra fiscal) não observam o princípio constitucional (Q) (princípio da legalidade estrita), através da aplicação da norma Z (utilização de Decretos ao invés de Leis – demonstradas nos Capítulos 3 e 4) para satisfazer (P).

⁸⁷ TÔRRES, 2011, apud PEREIRA, 2017, p. 158-183.



A, B, C e Z são, portanto, elementos externos à estrutura lógica; Z seria a alteração da regra constitucional – Utilização de Decretos e não das Leis (Q) para satisfazer as consequências A, B e C pretendidas pela Administração Pública, sendo o efeito jurídico real alcançado a ilegalidade da atuação pública.

7. Conclusão

O presente trabalho buscou realizar um paralelo entre o consequencialismo judicial com as práticas que vem sendo adotadas no Estado de São Paulo em relação à concessão de benefícios fiscais por decreto. Para isso utilizou-se do conceito de consequencialismo decisório aplicando-o à a administração pública para buscar analisar as possíveis consequências pretendidas pelo Estado ao preferir valer-se de decretos ao invés de leis para implementação de benefícios fiscais. A partir de uma abordagem teórica, procurou-se evidenciar com base em Carey e Shugart e na guerra fiscal, o motivo dos Poderes Executivos e Legislativos preferirem a utilização de Decretos ao invés das leis para impor suas vontades.

O trabalho apresenta três limitações. A primeira, é que ele se ampara especialmente (mas não somente) na teoria de Carey e Shugart para apresentar os motivos que pautam as preferências as quais levam o Estado a agir de determinada forma. Eventuais distorções a essa teoria, inclusive uma vez que ela se direciona não somente a Estados, podem ser existentes, o que poderiam demonstrar apenas novos motivos determinantes para a mesma forma de agir, haja visto que a prática consequencialista de fato foi teoricamente demonstrada. Assim, a limitação apenas sugere que não se possa afirmar que a Guerra fiscal e os motivos apontados por Carey e Shugart esgotam todas os motivos existentes pela preferência no uso de decretos ao invés de leis no Estado de São Paulo.

A segunda limitação está relacionada a análise do comportamento mimético dos Estados em função da guerra fiscal. Para tanto, seria oportuna a análise aprofundada nos atos normativos e/ou decretos editados por outros Estados, consideram-se aspectos como a temporalidade por exemplo, bem como o contexto de controle desenhado pelas demais Cortes de Contas. Assim, seria possível buscar indícios e evidências do revide realizado entre Estados - a despeito de ter sido expressamente citado neste trabalho as ADINs (ADI 5145/MA, ADI 5146/SC, ADI 5152/PE) ajuizadas pelo Estado de São Paulo que, segundo o Ministério Público de Contas de São Paulo, seriam reflexo das disputas ocasionadas pela Guerra Fiscal.

Como última limitação, há de se ponderar que não foi realizada uma análise pormenorizada sobre os ritos procedimentais de aprovação de um PL ou de um decreto, tão somente sendo analisado que os institutos que envolvam iniciativa legislativa, emendas, votação, promulgação e publicação são processos morosos que podem demorar anos e, portanto, a questão da temporalidade em si possui forte influência sobre as escolhas e preferências na composição da discussão dos poderes de barganha.

Posto isso, há de se ressaltar que na teoria a hipótese foi confirmada. O trabalho sugeriu que o Estado de São Paulo de fato vem agindo de forma consequencialista há anos, com evidências relatadas desde 2017, de acordo com a análise realizada sobre os apontamentos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. O desrespeito à CF, a decisão em sede de controle concentrado na ADIN 5.929-DF - que sedimentou o entendimento da inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários por meio de Decretos do Poder Executivo - às determinações e recomendações do TCE-SP evidenciam a prática que tem sido adotada sistematicamente sobre da matéria em questão pelo governo paulista.

Com isso, buscou-se evidenciar os prejuízos de tal decisão, sobretudo sob o aspecto democrático representado pela ausência de participação do legislativo na concessão dos benefícios fiscais no Estado de São Paulo, bem como necessária a transparência fiscal preconizada pela LFR. As alterações realizadas nos orçamentos públicos são de interesse público e a utilização de lei específica para a concessão dos benefícios tem papel importante como controle fiscal-orçamentário, sendo dessa forma indispensável a participação dos representantes do povo através do poder legislativo para deliberação sobre estes.

8. Referências

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei N° 4.657, de 4 de Setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 13 abr. 2021.

BRASIL. Lei Complementar N° 24, de 7 de Janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 16 abr. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, Acesso em: 20 abr. 2021.

BRASIL. Lei N° 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. Lei N° 13.655, de 25 de Abril de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm#art1. Acesso em: 16 abr. 2021.

CAREY, John M.; SHUGART, Matthew. **Poder de decreto: Chamando os tanques ou usando a caneta?** Rev. bras. Ci. Soc., São Paulo , v. 13, n. 37, p. 149-184, jun. 1998 . Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69091998000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: em 05 nov. 2020.

CHAVES, Vinícius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados.** Revista da EMERJ, v. 12, n° 48, 2009. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista48/Revista48_202.pdf. Acesso em 22 abr.2021.

CRAVO, Daniela Copetti. **Argumentos consequentialistas: legitimidade ou arbitrariedade?** Revista Síntese de direito civil e processual civil. v. 17, n. 102, p. 85–98, jul./ago., 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2007/Rev.Sint.Dir.Civil_n.102.pdf. Acesso em 17 mai. 2021.

DA ROS, Luciano. **Poder de Decreto e Accountability Horizontal: Dinâmica Institucional dos Três Poderes e Medidas Provisórias no Brasil Pós-1988.** Revista de Sociologia e Política [en linea]. 2008, 16(31), 143-160. ISSN: 0104-4478. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=23811708011>. Acesso em: 15 abr. 2021.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo Judicial Na Modulação De Efeitos Das Decisões Declaratórias De Inconstitucionalidade Nos Julgamentos De Direito Tributário.** 2015. Fundação Getúlio Vargas Escola de Direito do Rio De Janeiro. Fernando Ângelo

Ribeiro Leal e Melina Rocha Lukic. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/17263>. Acesso em: 19 abr. 2021.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. – São Paulo, SP: IBTD, 2021 (Série Doutrina Tributária, 35).

DISTRITO FEDERAL. Lei Orgânica do Distrito Federal, 08 de junho de 1993. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70442/LODF_DF_ELO_118-2020.pdf?sequence=15&isAllowed=y. Acesso em 19 abr. 2021.

BONIFACIO, Artur Cortez; TREVISAM, Elisaide; PACHECO, Maria De Fatima De C T M (coord). **Teoria da justiça , da decisão e da argumentação jurídica** . Florianópolis: CONPEDI, 2017. ISBN: 978-85-5505-503-4. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/pi88duoz/59lbgls9/BKG1A38qu0BJO9m2.pdf>. Acesso em 12 Mai. 2021.

FILHO, Marçal Justen. Rev. Direito Adm., Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018). **Art. 20 da LINDB Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas** . p. 13-41, nov. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>. Acesso em: 23 Abr. 2021.

MACEDO, Alessandro. **Benefícios e Preocupações Acerca do “Consequencialismo” Previsto na LINDB, no Atual Momento da Pandemia**. Abril 2020. Instituto Rui Barbosa. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/beneficios-e-preocupacoes-acerca-do-consequencialismo-previsto-na-lindb-no-atual-momento-da-pandemia/>. Acesso em 13 abr.2021.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira. **Guerra Fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns Estados participantes*** Econ. aplic., São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, OUTUBRO-DEZEMBRO 2008 Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/ecoa/article/download/996/1008/1843>. Acesso em 22 abr.2021.

PEREIRA, Anna Carolina Migueis. **Consequencialismo, Segurança Jurídica e as Alterações na LINDB (Lei nº 13.655/2018): Otimismo e Cautela**. REVISTA ELETRÔNICA DA PGE-RJ, V. 1, n. 2, 12 jun. 2018. ISSN: 2595-0630. Versão online. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/pge/article/view/54>. Acesso em: 23 abr. 2021.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O Consequencialismo decisório e a sua relevância para o direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n.38, p. 158-183 – 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/38/o-consequencialismo-decisorio-e-a-sua-relevancia-para-o-direito-tributario/#note-772-8>. Acesso em 01.abr. 2021.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Justiça. Representação por inconstitucionalidade n.0064009-10.2016.8.19.0000. Representante: município de barra mansa representada: Exmo. sr. presidente da câmara do município de barra mansa legislação: lei municipal n. 4.530, de 11

de abril de 2016 relatora: Des. Helda Lima Meireles. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro** 3557702 em 19/08/2020. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00049394F11891D8D4FF0C165E5A3D8F92A4C50D02383727&USER=>. Acesso em 10 Mai. 2021.

ROTHMANN, G. W. (1972). **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Adm. Rio de Janeiro, 1972. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36954/35723>. Acesso em 24 abr 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. GEN, 2019. 9788530988647. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988647/>. Acesso em: 16 Fev. 2021.

SÃO PAULO. Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 23 mar. 2021.

SÃO PAULO. Projeto de Lei 529/2020. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/spl/2020/08/Propositura/1000332222_1000385890_Propositura.doc Acesso em: 23 mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário, 11ª edição. São Paulo-SP: Grupo GEN, 2019. 9788597020717. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 27 Apr. 2021.

SILVA, Thaminne Nathália Cabral Moraes. **Princípio da legalidade: considerações acerca da constitucionalidade dos requisitos legais impostos para o gozo da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social**. Recife, 2015. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/13830/1/Disserta%20a7%20a3o%20Mestrado%20-%20vers%20a3o%20final%20BC.pdf> .Acesso em 24. Abr. 2021.

TAMANINI, Tarcísio Milhomem. **Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 455-472. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/#note-2319-7>. Acesso em: 19 Abr. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. TC 02347.989.19-6. Voto das Contas do Governador (2019). São Paulo: s.n., 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/noticias/Voto-Contas-Governador_SP-2019.pdf. Acesso em 19 Abr. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2019. TC 02347.989.19-6. Parecer Prévio das Contas do Governador (2019). São Paulo: s.n., 2019. Disponível em: https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/31%20-%20SEI_TCESP%20-%200225110%20-%20Parecer_0.pdf . Acesso em 19 Abr. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2018. TC 06453.989.18-8. Parecer Prévio da Contas do Governador (2018). São Paulo: s.n., 2018. , Acesso em 20.04.21.

Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/Parecer%20TC-006453-989-18%20-%20Contas%20do%20Governador%202018.pdf> . Acesso em 19 Abr. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC 03546.989.17-9. SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DO TRIBUNAL PLENO DE 28/06/18. São Paulo: s.n., 2017. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546-989-17-9-Conselheiro.pdf>. Acesso em 19 Abr. 2021.

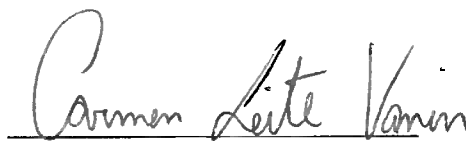
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2017. TC 03546.989.17-9. Parecer Prévio da Contas do Governador (2017). São Paulo: s.n., 2017. Disponível em https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC-003546.989.17%20-Parecer_ContasGovernador-2017-ass.pdf. Acesso em 19 Abr. 2021.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Carmen Leite vanin, Aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 41509218, Período Noturno, Turma 10 U, tendo realizado o TCC com o título: A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ESTADO DE SÃO PAULO À LUZ DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO CONSEQUENCIALISMO DECISÓRIO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA sob a orientação da professora: Dra. Mariana Baeta Neves Matsushita, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 18 de Maio de 2021.



Carmen Leite Vanin