

ESTÍMULOS FISCAIS DO ICMS E A UNANIMIDADE EXIGIDA NO CONFAZ

Ives Gandra da Silva Martins

Especialista en Derecho Tributario y Ciencias de las Finanzas de la Universidad de Sao Paulo. Doctor en Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Mackenzie, Brasil.

Recibido: noviembre de 2013

Aceptado: diciembre de 2013

RESUMEN

El artículo está referido a un breve estudio y consideraciones sobre la naturaleza jurídica del ICNS, que debe dar lugar a un proyecto de ley de incentivos regulatorios comunes y complementarios capaces de extinguir el impuesto de guerra. Proyecto necesario para obtener la decisión unánime de los Estados.

Palabras clave: pacto federal, enmiendas constitucionales, resoluciones del senado, leyes complementarias, beneficios, exenciones, impuestos

RESUMO

O artigo está referido um breve estudo e consideraciones sobre a natureza jurídica do SNIC, o que deve resultar em um projeto de lei de incentivos e complementarios regulamentares comuns capazes de extinguir a guerra fiscal. Projeto necessário para obter a decisão unânime dos Estados.

Palavras-chave: acordo federal, emendas constitucionais, senado que resolve, leis complementares, vantagens, isenções, taxas.

Participei da Comissão de Especialistas nomeada pelo presidente do Senado Federal —éramos 13— para repensar o pacto federativo. Entre os 12 anteprojetos de Emendas Constitucionais, Resoluções do Senado, Leis Complementares e ordinárias, apresentamos um anteprojeto de lei complementar regulador dos incentivos, benefícios e isenções do ICMS nas operações interestaduais, capaz de encerrar a guerra fiscal.

Durante as discussões da Comissão presidida por Nelson Jobim e relatada por Everardo Maciel, formulei minha posição pessoal sobre os estímulos fiscais do ICMS, entendendo que sua concessão só poderia ser feita por unanimidade da deliberação dos Estados e que

tal unanimidade não decorria de livre formulação do legislador complementar, mas advinha da própria Constituição e era cláusula pétrea.

Neste artigo esclareço os fundamentos jurídicos da minha posição, que é praticamente o parecer que dei para a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Princípio este breve estudo com rápidas considerações sobre a natureza jurídica do ICMS.

Tratase de tributo que deveria ser, no Sistema Brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado.⁶

Embora o regime adotado seja o da “não cumulatividade”, —que guarda apenas semelhanças com a técnica e com o princípio do valor agregado, para o fim de viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores— este tributo de “vocaçao nacional” foi regionalizado, com a EC nº 18/65, o CTN e pelas Constituições de 67 e 88.⁷ Não adotou, o país, a compensação de base contra base, mas o do imposto contra o imposto, em apuração periódica, conforme determina o artigo 155, § 2º, inciso I, da CF, assim redigido:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

⁶ Jean Jacques Philippe, em seu "La taxe sur la valeur ajoutée" (Ed. Berger - Levrault), ao dizer: "Impôt moderne, la TVA est cependant l'héritière d'une histoire déjà longue" (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas "Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales (1917-1936)", "la taxe sur les paiements (1917-1920)", "l'impôt sur chiffre d'affaires (1920-1936)", "les taxes uniques (1925-1936)", "la taxe à la production (1937-1954" até chegar à lei francesa de nº 54.404, de 10/4/1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 1/1/1968".

⁷ Bernardo Ribeiro de Moraes lembra a luta pela implantação do imposto sobre o valor agregado: "Conforme se verifica, o imposto sobre as vendas, do tipo em cascata, criado como instrumento de rápida e volumosa receita pública para os países que sentiam o impacto do após-guerra, recebeu nova técnica, com o propósito exclusivo de eliminar certas repercussões econômicas inconvenientes ao Estado moderno, passando a denominar-se IMPOSTO SOBRE O VALOR. ACRESCIDO (sobre o valor "acrescentado", "acumulado", "agregado", "somado" ou "juntado").

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

Em outras palavras, por entender o nosso constituinte, à luz das lições dos especialistas que elaboraram os anteprojetos dos dois primeiros diplomas citados, que os Estados deveriam ter receita própria de impostos, regionalizaram o tributo, nada obstante o indiscutível impacto que isso causaria, nas operações interestaduais, para os Estados vinculados à operação.⁸

Sem me aprofundar nas razões que levaram a esta solução —Gilberto de Ulhôa Canto, um dos pais do atual sistema, contou-me que Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto de CTN, confidenciara-lhe, durante os trabalhos preparatórios, que, com o “ICM”, iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações—, o certo é que o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado, após a CF de 88, quando a União, por ter perdido receita de IPI e de I. Renda para Estados e Municípios, deixou de praticar políticas regionais.⁹

Interessam-me, para este estudo, os incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155, assim redigidos:

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

Esta nova denominação representa o mesmo imposto geral sobre as vendas, sendo uma modalidade deste, agora mais aperfeiçoado tecnicamente, mais “enobrecido”, como diria RICARDO CALLE SAIZ.

A luta para o aperfeiçoamento do imposto sobre vendas, do tipo em cascata, objetivando evitar certos inconvenientes do imposto cumulativo, nasceu juntamente com a idéia da criação do referido imposto. Em 1918, na Alemanha, quando se pensava no estabelecimento do imposto sobre as vendas, de incidência múltipla, (“Umsatzsteuer”), forte oposição ao projeto foi feita pelo conselheiro FRIEDRICH VON SIEMENS, que propôs, então, a utilização de um imposto sobre o valor acrescido, o que não foi aceito. No ano seguinte, quando VON SIEMENS recomendou o enobrecimento do imposto alemão sobre vendas, de incidência múltipla, com a alíquota de 1%, substituindo-o por um gravame sobre o valor acrescido, o Conselho Econômico do Reich reconheceu que a proposta permitia suprimir os inconvenientes da tributação múltipla sobre as vendas, embora não aceita diante das necessidades da Fazenda em auferir maior receita. Desta forma, o governo alemão deixou de aceitar uma inovação fiscal que, posteriormente, triunfaria em quase todos os países” (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 3, O fato gerador do ICM, coordenação minha, co-ed. Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1978, p. 40/41).

⁸ Aliomar Baleeiro lembra:

“III. A TRANSFORMAÇÃO DA EMENDA N.º 18. — Do ponto de vista econômico, o I.C.M. é o mesmo I.V.C., que concorria com cerca de 3/4 partes da receita tributária dos Estados-membros. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo ‘nomen juris’, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: — a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Houve por bem, o constituinte, fortalecendo o princípio desenhado na Lei Complementar 24/75 - de canhestra redação -, estabelecer, conforme o § 2º, incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da CF, todo um sistema de controle da determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, objetivando: a) eliminar os riscos de que incentivos outorgados por um Estado tivessem impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICM estimulado, mediante a exigência de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre os Estados; b) estabelecer as alíquotas aplicáveis para as operações interestaduais e de exportação; c) exigir a unanimidade de Estados e DF para aprovar tratamento mais favorável às

e o I.V.C. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do I.V.C. era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico, no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda n.º 18 e a Emenda n.º 1/1969 deram para fato gerador do I.C.M. o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos, para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados; — o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Mas o I.P.I. incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. — Acontece praticamente o mesmo com o I.C.M. O art. 8º, do A.C. 36/67, que revogou expressamente o inciso II do art. 52, "caput" do CTN, foi por sua vez revogado pelo art. 1º, II, do dec.-lei 406/68. Este restabeleceu o inciso II do art. 52, fazendo o I.C.M. incidir sobre a entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento de quem a importou" (Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 10 a. ed., 1981, p. 218/219).

9 O interessante, todavia, é que no projeto da Comissão Revisora do anteprojeto de Rubens, o imposto continuava como IVC e assim foi enviado pelo Ministro Osvaldo Aranha à Presidência:

"Art. 34. O imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, (Const., art.) tem como fato gerador:

I- a venda assim entendida a transmissão, por ato entre vivos, da propriedade de coisa móvel, contra pagamento de preço em dinheiro;

II- a consignação, assim entendida a remessa de coisa móvel a outrem, para que este a venda"

(Codificação do Direito Tributário, contribuição do Inst. Bras. de Direito Financeiro ao estudo do Projeto de Código Tributário Nacional, ed. IBDF, 1955, Rio de Janeiro, p. 332).

operações internas —e, implicitamente, para as externas—; d) exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.¹⁰

E ao falar em Estados e Distrito Federal no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que desse a qualquer um deles maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido “quorum” menor para aprovação dos estímulos fiscais.

O inciso VI, portanto, determina que, só pela deliberação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais, muito embora para a definição das alíquotas interestaduais e de exportação -idênticas para Estados e Distrito Federal- o Senado, por maioria absoluta, determinará quais são as alíquotas aplicáveis.

Repito, para alíquotas internas diferenciadas, ou seja, estimuladas entre Estados e Distrito Federal, falou o constituinte em “Estados e Distrito Federal”, o que representa unanimidade, pois não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusões de Estados ou do Distrito Federal. Não se referiu a 2/3 ou maioria de tais entidades federativas, como ocorre nas deliberações do Senado, quanto ao voto dos Senadores representantes dos Estados. Vale dizer, tal deliberação terá que ser dos Estados, ou seja, todos eles mais o Distrito Federal. Isto ocorre porque concedidos sem autorização unânime, poderiam provocar descompetitividade. Para a definição de uma alíquota uniforme entre Estados, basta a maioria absoluta do Senado, pois nenhuma descompetitividade será gerada; não havendo mercadorias menos ou mais oneradas, por força de incentivos dados. As alíquotas seriam idênticas, mesmo levando em consideração a existência de

¹⁰ José Afonso da Silva lembra que:

“Resoluções do Senado Federal e o ICMS. O Senado Federal, por via de resoluções aprovadas ora por maioria absoluta, ora por dois terços de seus membros, desempenha papel importante na prevenção de conflitos tributários. Não é novidade da Constituição vigente. Desde a de 1934 ele vem recebendo incumbências nessa área, o que se acentuou com a Constituição de 1967.

O campo de atuação das resoluções do Senado Federal em matéria tributária circunscreve-se ao disposto no art. 155, § 2, IV e V, e VI. O primeiro prevê que resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Aqui, a resolução do Senado é requerida de modo peremptório. E, porém, facultativo o estabelecimento de alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada por maioria absoluta de seus membros; assim também a fixação de alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros” (Comentário contextual à Constituição, 7ª. ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2010, p. 686).

regiões diversas de Estados e D.Federal, pois alíquotas uniformes para cada uma delas. Para tal definição, basta, pois, a maioria do Senado, que é a Casa Legislativa da Federação, com representação equalitária de todos os Estados.¹¹

Se houver, de qualquer forma, conflito entre os Estados para alíquotas internas —não interestaduais—, apenas por 2/3 o Senado poderá deliberar para fixar ALÍQUOTAS MÁXIMAS, ou seja, as alíquotas válidas para todos os Estados e D.Federal, que não poderão ser ultrapassadas, lembrando-se sempre que as alíquotas internas, não podem ser inferiores às aplicáveis às operações interestaduais.

Neste caso, o Senado age em nome da Federação, prevalecendo pois a possibilidade de “quorum” inferior à unanimidade.

No caso de acordo entre os Estados, não, pois cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial. É de se lembrar que o inciso VI refere-se expressamente à letra “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 referente a estímulos fiscais.

Por esta razão, interpreto que a unanimidade, que para incentivos fiscais é exigida do CONFAZ, não é senão um reflexo infraconstitucional do regime de fixação de alíquotas, imposto pela Constituição ao Senado Federal, ou seja, a) unanimidade deliberativa dos Estados e Distrito Federal para alíquotas estimuladas e diferenciadas internas, sem o piso das alíquotas interestaduais; b) maioria absoluta do Senado para as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; c) maioria absoluta do Senado para estabelecer alíquotas interestaduais; d) 2/3 dos senadores para fixar alíquotas máximas em caso de conflito; e e) as alíquotas internas não poderão ser inferiores às interestaduais.

Em outras palavras, o inciso VI estabelece regra de unanimidade para evitar descompetitividade nas deliberações de Estados e Municípios. Por isto, o constituinte não fala em maioria, nem em 2/3, como nos incisos anteriores para definição das alíquotas internas QUE PODERÃO SER INFERIORES ÀS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS, mas em unanimidade, ou seja, a deliberação de todos os entes regionais.¹²

¹¹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao comentar o inciso IV, lembra:

“Resolução do Senado. Como é sabido, a Constituição atribui ao Senado Federal a função de representar os Estados e o Distrito Federal (v., acima, art. 46, caput). Em razão disso, segundo já estava no direito anterior (Emenda n. 1/69, art. 23, § 52, com a redação dada pela Emenda n. 23/83), cabe ao Senado, no interesse de todos esses entes, fixar por meio de resolução as alíquotas relativas às operações e prestações interestaduais e de exportação” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 126).

¹² No mesmo espírito, leia-se a ementa da ADI 3936:

“Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. (...) ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2 da Lei n.º 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do

Concluo esta parte do estudo, dizendo que o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal no tocante a estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, VISTO QUE NÃO ESTABELECEU QUALQUER “QUORUM” MÍNIMO.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com a interpretação que agora darei do artigo 146-A da Lei Suprema.

Reza o artigo 146-A da CF:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).¹³

Embora aplicável a todos os tributos previstos na lei suprema, diz respeito especialmente ao ICMS, onde mais aguda se faz a descompetitividade, e vem, definitivamente, reforçar a interpretação que ofertei aos retro incisos IV, V e VI, ou seja, de que apenas a concordância unânime de todos os Estados e do Distrito Federal pode justificar isenções, incentivos ou benefícios fiscais diferenciados, a privilegiar um Estado, na competitividade de seus produtos, em relação a outros.

O artigo, porém, dá valor especial à lei complementar como veículo de prevenção à “descompetitividade tributária”, reforçando a interpretação que desde a década de 60 tenho dado a esse instrumento legislativo de que, quando cuidando de normas gerais em matéria tributária, obriga todas as entidades da Federação: é

Paraná, por meio de seu poder executivo, desencadeie a denominada “guerra fiscal”, repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e § 36, 37 e 38 do Decreto estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, § 2, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino” (grifos meus) (ADI 3.936-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19-9-07, Plenário, DJE, de 9-11-07)” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Ed. Atlas, 2011, p. 1755).

¹³ Nada obstante a pouca clareza do texto, aliás apontada por José Afonso da Silva, teve um caráter sinalizador de justa política tributária. Diz José Afonso:

“3. PREVENÇÃO DE DESEQUILÍBRIOS DA CONCORRÊNCIA. A Emenda Constitucional 42/2003 criou também o art. 146-A, com a pretensão de prevenir desequilíbrios da concorrência. O texto não é muito claro, porque, para tanto, autoriza (é simples faculdade) à lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, sem prejuízo da competência da União, por lei, de estabelecer normas de igual objetivo. Texto confuso, como se vê, porque a lei complementar também é da competência da União. O que o dispositivo quer dizer é que a lei

uma lei nacional, uma lei da Federação, produzida pelo aparelho legislativo da União e emprestado a todas as entidades federativas.¹⁴

Tanto é que abre espaço, o constituinte, para a União estabelecer lei federal com igual teor, à evidência, obrigando apenas à própria União.

Admitir que a lei federal produzida poderia, também, obrigar Estados e Municípios nulificaria a produção de lei complementar, pois tanto uma quanto outra poderiam ter a mesma eficácia no mesmo campo de abrangência. Vale dizer, promulgaria a União, uma Lei Complementar ou uma lei ordinária e seus efeitos seriam os mesmos!!! Por respeito ao constituinte, não posso admitir tal exegese.

O que o dispositivo torna claro é que aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios não foi outorgada a mesma faculdade de produzir uma norma geral capaz de obrigar toda a federação, a fim de evitar a descompetitividade.

Nitidamente, o artigo 146-A consagra o princípio da “livre concorrência”, esculpido no inciso IV, do artigo 170, assim redigido:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

que, à evidência, poderia desaparecer, - embora, a meu ver, esteja implícito em vários pontos da lei suprema - se não fosse explicitado pela Emenda Constitucional n. 45/05.¹⁵

complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173, § 42, dá à lei ordinária, já existente, de reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.” (Comentário contextual à Constituição, ob. cit. p. 660).

¹⁴ Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação —no que têm razão—, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 79).

O artigo 146-A é principiológico, sendo, a meu ver, de aplicação imediata, muito embora, com o advento da lei complementar explicitadora, sua aplicação virá a ganhar forma procedimental.

Ocorre com o artigo 146-A o que ocorreu com o artigo 102, inciso I, da Lei Suprema:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

.....,

em que, apesar de a Lei 9868/99 só ter surgido 11 anos depois de promulgada a Constituição, isso não impediu que mais de mil ações diretas fossem propostas e julgadas por rito regimental do próprio STF, dando à norma constitucional aplicação imediata. Só com a Lei 9868/99 é que o rito atual tornou-se obrigatório; mas a ausência de lei por 11 anos, não impediu a aplicação do preceito constitucional.¹⁶

Assim, para o ICMS —antes ICM—, a própria Constituição anterior, como demonstrei na primeira parte deste estudo, já proibía a descompetitividade, ao exigir a unanimidade dos Estados e Distrito Federal para autorização de instituição de incentivos fiscais. É que sua concessão por um Estado, sem o aval dos demais, poderia tornar seu produto menos oneroso, devido à carga de ICMS menor, por força da não cumulatividade, de observância obrigatória pelo Estado receptor de mercadorias.¹⁷

É de se lembrar que, qualquer política para reequilibrar desequilíbrios regionais, em matéria tributária, só pode ser de

¹⁵ Celso Ribeiro Bastos ensina: “A livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, à diminuição dos seus custos, enfim, na procura constante da criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambos situações privilegiadoras do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência” (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Bastos elves Gandra Martins, 7º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 27).

¹⁶ Gilmar Mendes e eu publicamos o livro “Controle concentrado de constitucionalidade”, em 3 edições pela Saraiva, em que mostramos que a Lei 9868/99 inovou pouco em relação ao rito anterior, nada obstante algumas novidades, como a da inclusão do “amicus curiae”. Por divergência de interpretação no que concerne à Lei nº 12.063/09 (declaração de inconstitucionalidade por omissão) deixamos de publicar novas edições.

responsabilidade da União, como se verifica da leitura do artigo 151, inciso I, da Lei Suprema:

Art. 151. É vedado à União:

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

18

Nem Estados, nem Municípios têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos.

Sabidamente assim agiu o constituinte, pois tem a União -e agora mais do que em 1988, por força das contínuas elevações de alíquotas de COFINS e PIS, tributos não partilháveis- maiores recursos tributários e pode fazer política nacional de estímulos, sendo ESTA A ÚNICA HIPÓTESE DE DESCOMPETITIVIDADE TRIBUTÁRIA admitida pela Lei Suprema, que não fere o artigo 150, inciso II da CF, assim redigido:

17 Escrevi no artigo A UNANIMIDADE NO CONFAZ que:

“..... Em outras palavras, sempre que um Estado concede incentivos fiscais ou financeiros, dispensando o recolhimento do tributo ou devolvendo-o após um pagamento meramente escritural, gera, nas operações interestaduais, um crédito que terá que ser suportado pelo Estado para onde o produto é remetido, que só poderá cobrar o diferencial entre o valor do referido crédito e o valor do débito ocorrido em seu território.

Desta forma, se a saída de uma mercadoria dentro do Estado sofre tributação à alíquota de 18% e a mesma mercadoria vinda de um Estado estimulador chega “sem tributo pago” na origem, à alíquota de 7% ou 12%, conforme a região, este produto terá uma carga tributária de 6% ou 11%, contra os 18% do produto fabricado no Estado de destino.

Para evitar esta guerra fratricida é que foi criado o Confaz e promulgada a Lei Complementar nº 24/75, que permite ao Estado de destino, prejudicado em sua arrecadação e competitividade, anular os créditos correspondentes às operações interestaduais provenientes de Estados, que, independente de Convênio, concedem incentivos à revelia dos demais. Por decisão da Suprema Corte, essa lei foi considerada recepcionada pela Constituição de 1988.

.....” (O Estado de São Paulo, 16/06/12, A2 - Espaço Aberto).

18 Por esta razão, foi recepcionada a Lei Complementar nº 24/75.

Leia-se na ADIN 2549, a parte da emenda que transcrevo:

“ * ADI 2549, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011 REPUBLICAÇÃO: DJe-209 DIVULG 28-10-2011 PUBLIC 03-11-2011 EMENT VOL-02618-01 PP-00024 RET v. 14, n. 82, 2011, p. 92-105:

VII - O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da pernicioso “guerra fiscal” entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas à forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975,

que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. VIII - Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS. Precedentes do STF. IX - O Decreto

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em outras palavras, apenas e exclusivamente a União pode fazer políticas que afetem a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do art. 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III da CF e se coaduna com as regras do artigo 155, § 2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior.²⁰

20.957, de 13 de janeiro de 2000 teve os seus efeitos integralmente exauridos, enquanto que os Decretos 21.077/00, 21.082/00 e 21.107/00 foram revogados, fato que implicou na carência superveniente da ação. Interesse processual. X - Parcial procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso I e seus §§ 2º e 3º; do artigo 5º, seus incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I; do artigo 6º, na sua integralidade; e dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 7º, todos da Lei 2.483, de 19 de novembro de 1999" (grifos meus).

¹⁹ Escrevi sobre o princípio o seguinte:

"Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que 'igual'. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equípólicia, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?"

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária --o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de "maiores tributos, menores direitos"--, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo "pagador de tributos") aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não

apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 17, Co-edição CEU/Resenha Tributária, 1992, p. 19/21).

²⁰ Já entendi, em passado distante, fiel ao princípio da livre concorrência, que a própria competência da União em fazer políticas regionais poderia gerar desequilíbrios, em inteligência que hoje me parece excessivamente radical:

"O novo Texto, se, de um lado, abre a possibilidade de tratamento diferencial, em outro dispositivo proíbe tal tratamento (art. 150, II), com o que o conflito evidente poderá desembocar na solução do direito alemão, de considerar um dos dispositivos inconstitucional.

Isto porque a concessão de incentivos não está adstrita à competência da União, nem será veiculada

Por esta razão, com sede na Constituição --e exclusivamente na Constituição-- é que entendo que a unanimidade dos Estados para autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de Estados e Distrito Federal a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação.²¹

O artigo 155, § 2º, letra “g” do inciso XII da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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.

²²

.....,

por lei complementar, de tal forma que a igualdade constitucional pode ficar maculada, por inteiro, com essa amplidão concessiva outorgada, transformando-se o inc. II do art. 150 em letra morta e inútil no Texto.

Em uma interpretação sistemática, poder-se-á entender que os incentivos fiscais apenas serão concedidos desde que não impliquem tratamento desigual que privilegie atividades mais oneradas em outras regiões, decididamente sendo inaplicável ao menor sintoma de que o tratamento desigual não esteja estabelecendo equilíbrio, mas desequilíbrio, que atinja contribuintes em situações diversas” (Comentários à Constituição do Brasil, 6 volume, tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed. 2001, p. 251/252).

²¹ ** ADI 3664, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-181 DIVULG 20-09-2011 PUBLIC 21-09-2011 EMENT VOL-02591-01 PP-00017:

1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade. 2.

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto nº 27.427/00, do Estado do Rio de Janeiro. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Redução de alíquota e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ” (grifos meus).

²² Escrevi:

“O atual dispositivo estende a deliberação, além das isenções, para outras formas de estímulo, com o que os benefícios e incentivos fiscais passam a ser também de competência da deliberação conjunta.

não pode, portanto, quebrar tal preceito fundamental, que permitiu que um tributo de vocação nacional fosse regionalizado, sem que unidades federativas viessem a ser prejudicadas quando contrárias à concessão de estímulos. Vale dizer, que não tenham seus produtos sujeitos à concorrência predatória, em virtude de incentivos concedidos por outras unidades da federação, para os mesmos produtos nelas produzidos.²³

E isto me leva à observação final desta opinião legal, ou seja, de que tal preceito é uma cláusula pétrea.

Reza o artigo 60, § 4º, inciso I, da Lei Suprema, que:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

.....”.

Como se pode verificar, o dispositivo falou em “abolir”, significando que o sistema federativo é assegurado como cláusula imodificável da lei suprema.

Parece-me mais adequado o texto da nova Constituição que o da anterior, posto que a isenção é uma das formas de estímulo fiscal, mas não é a única” (O sistema tributário na Constituição, 6ª. ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 656).

²³ * ADI 3674, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL - AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO - ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO - ALÍQUOTA - IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTO - “GUERRA FISCAL”. Consubstancia “guerra fiscal” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados” (grifos meus).

É que o sistema federativo poderia restar modificado e sensivelmente desfigurado, passando a ser apenas formalmente federativo, se emendas constitucionais ou leis infraconstitucionais reduzissem à expressão quase nenhuma a autonomia política, financeira ou administrativa das unidades federativas.

Na autonomia financeira é de se compreender inserta a liberdade de decidir sobre seus destinos conforme as regras constitucionais. Não podem, a Constituição ou outras leis, criarem condições que retire das entidades federativas o direito de exercer tal autonomia.²⁴

Na autonomia financeira dos Estados, é o ICMS a sua grande fonte de receita, tributo cuja estadualização implica a existência de regras na lei Suprema destinadas a evitar que os Estados sejam privados do direito de dirigir suas políticas regionais, ou que sejam pressionados a concederem benefícios, por autênticos “leilões” provocados por investidores que escolhem o local de sua instalação em função dos benefícios que este ou aquele Estado lhes ofereçam.

Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar.

Ora, é exatamente este tipo de “leilão” que a Suprema Corte atalhou recentemente, exigindo que, para a concessão de estímulos no âmbito do ICMS, haja unanimidade autorizativa dos 26 Estados e do Distrito Federal, em clara sinalização de que, agir de forma contrária, sobre ferir a Constituição, DIRETAMENTE, feriria, também, o sistema federativo do Estado Brasileiro.²⁵

²⁴ Américo Lacombe explica:

“O Pacto Federativo é, portanto, como vimos acima, decorrência da nossa Constituição, que fixa princípios a serem respeitados, tais como: a não intervenção, a discriminação de competências e a discriminação de rendas, e a imunidade tributária recíproca, a participação dos Estados membros na vontade federal, e a inexistência do direito de secessão” (grifos meus) (Princípios constitucionais relevantes, Lex Magister/Fecomércio, Porto Alegre, 2012, p. 162).

²⁵ “ADI 2688, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJE-164 DIVULG 25-08-2011 PUBLIC 26-08-2011 EMENT VOL-02574-01 PP-00015:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ. 1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. 2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente” (grifos meus).

É que sem autonomia financeira, a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada. A Federação, fragilizada, manter-se-ia apenas por força de um formalismo legal e não de uma autêntica realidade, construída, a duras penas, desde 1891 com a 1ª. Constituição Republicana.

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática não cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA CONCORDÂNCIA, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.²⁶

Por esta razão, entendo que a expressão “abolir” deve ser entendida como abrangendo todas as situações em que o verdadeiro sistema federativo é fragilizado por atos que ponham em xeque a tríplice autonomia de que gozam as unidades federativas, a ponto de se digladiarem, sem objetivo comum e ficarem à mercê dos interesses dos investidores, e não de seu povo ou seu governo para o atendimento do interesse público.

A meu ver, retirar o direito de – dentro das regras constitucionais de que os Estados não estão obrigados a suportar políticas destinadas a promover o reequilíbrio regional, cabendo esta atribuição exclusivamente à União– o Estado opor-se a incentivos fiscais de ICMS de outra unidade que lhe prejudiquem diretamente, é abolir o verdadeiro pacto federativo, mantendo-se uma Federação apenas formal, o que, manifestamente, não desejaram os constituintes, ao instituírem a regra da unanimidade em nível de Lei Suprema, hoje com conformação legislativa infraconstitucional e jurisprudencial.

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem

²⁶ Lembro questão que formulei ao comentar este dispositivo sobre a corrente predominante sobre o pacto federativo:

“A primeira delas é a de que o inc. I cuida da Federação Brasileira como foi plasmada pela Constituição, e qualquer alteração em seu perfil é forma de reduzir o sistema federativo, atingindo norma pétrea que não poderia ser modificada. Não de qualquer sistema federativo, mas do sistema federativo brasileiro, cuida a “norma pétrea”, e este sistema, como plasmado foi em 1988, é o que não pode ser modificado” (Comentários à Constituição do Brasil, 4º volume, tomo I, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 3ª. ed., 2002, p. 405).

por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do artigo 60 da CF.²⁷

²⁷ J.J. Gomes Canotilho sobre as cláusulas imodificáveis leciona:

Limites expressos ou textuais são os limites previstos no próprio texto constitucional. As constituições seleccionam um leque de matérias, consideradas como o cerne material da ordem constitucional, e furtam essas matérias à disponibilidade do poder de revisão. Exemplo característico e muito significativo é o art. 288.º da Constituição portuguesa (cfr., também, art. 8º/2 da Constituição de 1911).

Outras vezes, as constituições não contêm quaisquer preceitos limitativos do poder de revisão, mas entende-se que há limites não articulados ou tácitos, vinculativos do poder de revisão. Esses limites podem ainda desdobrar-se em limites textuais implícitos, deduzidos do próprio texto constitucional, e limites tácitos imanentes numa ordem de valores pré-positiva, vinculativa da ordem constitucional concreta” (Direito Constitucional e teoria da Constituição, 3ª. ed., Almedina, Coimbra-Portugal, p. 994/995).