

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**INCENTIVOS FISCAIS: CRITÉRIOS DE CONCESSÃO E
CONSEQUÊNCIAS DE SEU DESCONTROLE.**

JOSÉ VICENTE PASQUALI DE MORAES

Orientador: Prof. Dr. Humberto B. Ávila

Porto Alegre

2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSÉ VICENTE PASQUALI DE MORAES

**INCENTIVOS FISCAIS: CRITÉRIOS DE CONCESSÃO E
CONSEQUÊNCIAS DE SEU DESCONTROLE.**

Dissertação de Mestrado apresentada à banca examinadora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Humberto B. Ávila

Porto Alegre

2011

A Dissertação de Mestrado intitulada INCENTIVOS FISCAIS: CRITÉRIOS DE CONCESSÃO E CONTROLE, apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, foi analisada pela Banca Examinadora, composta por três integrantes do Corpo Docente da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, abaixo identificados, em ____ de _____ de 2011, obtendo grau _____.

Porto Alegre, ____ de _____ de 2011.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Humberto B. Ávila

Prof. Adão Cassiano

Prof. Igor Danilevicz

DEDICAÇÃO

Aos meus pais, exemplo de amor e dedicação aos filhos. À minha esposa Daniela pelo amor e suporte na conquistas de todos objetivos traçados. Ao meu avô, Orlando Alberto Pasquali de quem imagino ter herdado o interesse pelos livros.

AGRADECIMENTO

Agradeço a todos que contribuíram para que o título de mestre e o constante aprimoramento profissional se tornassem uma realidade. Agradecimento especial ao Professor Humberto Ávila pela sua orientação e aos meus sócios Diego Martignoni e Karlo Fonseca Tinoco pelo suporte e paciência nos diversos dias de dedicação ao presente estudo.

SUMÁRIO

Resumo.....	8
Riassunto.....	9
Introdução.....	10
Histórico.....	12
I – O Incentivo Fiscal.....	17
I.1.Finalidades de Sua Concessão	18
I.2.Modalidades de Incentivos Fiscais.....	21
I.2.1. Despesas Públicas.....	22
I.2.1.1.Subvenção.....	22
I.2.1.2. Crédito Presumido.....	24
I.2.1.3. Subsídios.....	25
I.2.2. Receita Pública.....	26
I.2.2.1. Isenção.....	27
I.2.2.2. Remissão.....	29
I.2.2.3. Anistia.....	31
I.2. Critérios de Concessão de Incentivos Fiscais.....	32
I.2.1. Elementos Objetivos.....	32
I.2.1.1 – Lei Complementar nº24/75 e Lei nº 4.320/64.....	33
I.2.1.2 – Lei Complementar nº 101/2000 - de Responsabilidade Fiscal.....	34
I.2.1.3 – Controle dos atos administrativos como elemento objetivo no processo de concessão de incentivos fiscais.....	37
II – Consequências do Descontrole na Concessão de Incentivos Fiscais.....	42
II.1. Guerra Fiscal.....	44
II.1.1. Formas de Guerra Fiscal.....	47

II.2. Incentivo reconhecido como inconstitucional ou ilegal.....	51
II.2.1. Efeito <i>ex tunc</i>	58
II.2.2. Efeito <i>ex nunc</i>	63
II.2.3 – Necessidade de Elementos Objetivos à Aplicação dos Efeitos em Matéria Tributária.....	66
II.3. Incentivo que desiguala	68
II.3.1. Setor.....	70
II.3.2. Região.....	74
II.3.3. Desigualdade com O Mercado Externo.....	78
Conclusões.....	81
Referências Bibliográficas.....	88
Decisões.....	92
Legislação.....	94
Sites Consultados.....	94

Resumo

Os incentivos fiscais são utilizados pelo Estado e almejados pela iniciativa privada. São necessários como forma de impulso ao desenvolvimento social. No entanto, para que sua finalidade de promoção do desenvolvimento econômico-social seja alcançada, é necessário que sua utilização respeite determinados critérios.

Uma vez que os critérios existentes são esquecidos ou relativizados na ânsia de atingir a finalidade do desenvolvimento social, deve ser observado o que é possível fazer para que estes não percam sua finalidade tornando-se malévolos elementos de diferenciação entre iguais.

Com vista a contribuir com o estudo da matéria, analisar-se-á neste trabalho o enquadramento legal ao qual são subordinados os incentivos fiscais. Dessa forma, será possível verificar a quais condições tais benefícios são subordinados, bem como quais mecanismos de controle são utilizados contra o seu uso indiscriminado

Conclui-se neste estudo que há sólido embasamento legal para controle da concessão e da fiscalização dos incentivos fiscais. Porém sua inobservância em muitos casos acaba por ferir o ordenamento jurídico redundando em desigualdades sob diversos níveis (pessoas, municípios, estados, regiões, países, setores da economia). Restou apurado, por fim, que mediante alguns reparos legislativos e adoção de adequado procedimentos judiciais é possível assegurar aos incentivos fiscais o cumprimento de sua finalidade, evitando desigualdades entre as pessoas.

Riassunto

Gli incentivi fiscali sono utilizzati dallo Stato e ambiti dall'iniziativa privata. Sono necessari come forma di stimolo dello sviluppo sociale. Tuttavia, affinché il loro scopo di favorire lo sviluppo socio-economico venga raggiunto, è necessario che il loro utilizzo rispetti determinati criteri.

Se i criteri esistenti vengono dimenticati o relativizzati nell'ansia di attingere lo scopo dello sviluppo sociale, si deve osservare ciò che è possibile fare perché questi non perdano il proprio fine, diventando elementi dannosi di distinzione tra uguali.

Al fine di contribuire con lo studio della materia, in questo lavoro si analizzerà l'inquadramento legale al quale sono subordinati gli incentivi fiscali. In tal modo sarà possibile verificare a quali condizioni questi benefici sono subordinati e quali meccanismi di controllo sono utilizzati contro il loro uso indiscriminato.

In questo studio si conclude che esiste una solida base legale per il controllo della concessione e della verifica degli incentivi fiscali. Però il loro inadempimento in molti casi finisce per ferire l'ordinamento giuridico, causando disuguaglianze di diversi livelli (persone, comuni, stati, regioni, nazioni, settori dell'economia). Abbiamo appurato, infine, che mediante alcune correzioni legislative e con l'adozione di adeguati procedimenti giudiziari è possibile assicurare agli incentivi fiscali il raggiungimento del loro scopo, evitando disuguaglianze tra le persone.

Introdução

Muito se espera do Estado como administrador da sociedade. Ele deve lançar mão de todos os meios disponíveis para que o país alcance os ideais constitucionais. Para isso, a adoção de políticas de estímulo e incentivo à atividade econômica devem ser implementados, bem empregados e suficientemente monitorados. Assim estará o Estado exercendo corretamente uma de suas atribuições em prol do povo nos ditames da Constituição, como indicado em seu artigo 174.

Contudo é de longa data que o Brasil infelizmente amargura sucessivas administrações de questionáveis retornos à sociedade. Tanto no Poder Executivo quanto no Poder Legislativo em diversas oportunidades os interesses pessoais são transferidos do seu patamar de importância, guindados a uma posição superior aos interesses coletivos. Essa sobreposição de interesses persiste em prejuízo de muitos. Infelizmente, no Brasil muitos são prejudicados em prol de poucos.

O contribuinte brasileiro é submetido a uma grande carga tributária, uma das de maior nível no mundo¹. A situação se agrava pela aplicação de uma legislação confusa e tende a piorar, se a legislação for avaliada levando em conta o manto que a cobre, construído diariamente pelo Poder Judiciário com decisões de variadas instâncias e em variados sentidos².

Não é por outra razão que Alfredo Augusto Becker, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, reforça em suas páginas iniciais o “*manicômio jurídico tributário*”. “*No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário, mais testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores dum manicômio jurídico-tributário.*”³

¹ <http://fonte.miti.com.br/blog/brasil-e-o-14%C2%BA-pais-com-maior-carga-tributaria-do-mundo>.

Consultado em 12/02/2011

² Exemplo não vinculado ao objeto deste estudo tem-se a contradição existente no TJRS no julgamento de casos que envolvam a alíquota de ITCD. A Oitava Câmara entende pela incidência de 1% percentual (Agravo de Instrumento Nº 70040439333, Oitava Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Brasil Santos, Julgado em 24/02/2011) enquanto que a Primeira Câmara possui posicionamento notadamente divergente quanto à alíquota aplicável – 1%, 4% e 8% (Apelação e Reexame Necessário Nº 70030344154, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Jorge Maraschin dos Santos, Julgado em 26/08/2009)

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007. p.6.

É dentro deste contexto que o presente trabalho tem como objetivo avaliar as nuances que circundam as concessões de incentivos fiscais e os mecanismos existentes para seu efetivo controle no Brasil. Ainda, é possível observar como esse mecanismo de administração econômico-social pode repercutir favoravelmente perante economias isoladas como estados ou municípios, assim como pode causar significativos prejuízos de ordem econômica e/ou social, caso seja irrazoavelmente utilizado.

São inúmeros os motivos que evidenciam a importância do estudo do tema, porém dois são particularmente destacados. Primeiro, a grande variação de entendimento entre doutrinadores e jurisprudência na análise de pontos específicos os quais serão adiante abordados. Segundo, o amplo leque legislativo que regulamenta o tema, visto que sua regulação, respeitados os critérios de competência, é realizada pelos três entes tributantes.

Para verificar se o atual mecanismo de concessão e de controle de incentivos fiscais atende às suas finalidades, este estudo aborda as modalidades de incentivos fiscais e suas formas de concessão assim como a finalidade por eles almejada. Dessa forma, é possível observar a insuficiente ponderação sobre os critérios de fixação dos incentivos fiscais.

Ainda, foram apuradas as consequências decorrentes do desvirtuamento de um incentivo fiscal concedido sem observar o legalmente previsto. Essa avaliação envolveu a depuração do alcance que uma reforma pela via judicial deve receber a fim de resguardar os direitos de todos, sem, contudo, impor consequências ainda mais negativas do que as já implementadas pela legislação afastada judicialmente.

Ao final, reconhecendo o melhor trato pelos países do continente europeu sobre a matéria, este estudo avaliou decisões emanadas daquele continente sobre a concessão e o controle de incentivos fiscais, quando sob o enfoque das desigualdades que determinado incentivo fiscal pode ocasionar em relação a outros países.

Assim, sendo os incentivos fiscais importantes mecanismos de auxílio ao Estado na solução de problemas e impulso ao desenvolvimento do país, devem ser encontradas alternativas aos problemas atualmente existentes.

HISTÓRICO

A legislação sobre os incentivos fiscais é ampla e esparsa, podendo ser de âmbito municipal, estadual e federal. Assim, muitos operadores do direito que lidam diariamente com ela não detêm conhecimento de todo seu conteúdo e suas nuances. A par disso, Anibal Machado afirma que “é no direito tributário que predomina a mais confusa e ridícula das mentalidades pseudojurídicas. Neste campo há burrices que, de tão humildes, chegam a ser pureza e têm algo de franciscano. Outras há, porém, tão vigorosas e entusiásticas, que conseguem imobilizar por completo o nosso espírito para a contemplação do espetáculo.”⁴

É possível observar o surgimento do papel do estado como catalisador da economia na antiguidade, quando da criação da *polis*⁵. Após sua formação, as relações passaram de mero contato entre pequenos grupos para ocorrerem entre aglomerados cada vez maiores. Em vista disso o Estado exerceu seu papel de coordenar os passos da sociedade em busca do desenvolvimento com base em certas premissas as quais variavam de acordo com região no globo e do Governo que a administra.

A política econômica seguida por um país ganha importância quando observados os meios pelo qual cada Estado trata a política de estímulo mediante incentivos à sociedade para que auxilie ou até mesmo a substitua. No Brasil, na época em que era colônia de exploração, pouca atenção foi dada à sociedade com o objetivo de desenvolvimento. Bastava fornecer a matéria-prima exigida pelos portugueses e seu papel estava cumprido⁶. Após esse período histórico, o governo republicano deu início a uma administração com a intenção de desenvolver o país o que é possível confirmar pela leitura das constituições federais, a iniciar pela de 1891.

⁴ MACHADO, Anibal. *Cadernos de João*. 2. ed. Editora Nova Fronteira em convênio com o Instituto Nacional do Livro, Fundação Nacional Pró-Memória in Rio de Janeiro, RJ , 1984. p. 66.

⁵ MALACO, Jonas Tadeu Silva; *Da forma urbana. O casario de Atenas*. São Paulo: Alice Foz, 2002

⁶ FURTADO, Celso, *Formação Econômica do Brasil*. 18. ed. São Paulo: Ed. Nacional, 1982.

Em sendo assim, vinculando o *desenvolvimento* ao objeto do presente estudo é apropriado realizar um apanhado histórico dos incentivos mencionados em nossas Constituições.

A palavra *desenvolvimento* aparece pela primeira vez na Constituição de 1891, em seu artigo 35, II: *“Incumbe, outrossim, ao Congresso, mas não privativamente, animar no País o desenvolvimento das letras, artes e ciências, bem como a imigração, a agricultura, a indústria e comércio, sem privilégios que tolham a ação dos Governos locais”*. Posteriormente, a palavra reaparece, com vinculação com o presente estudo, na Constituição de 1934 no artigo 9º onde se lê: *“É facultado à União e aos Estados celebrar acordos para a melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e permuta de informações.”*

Posteriormente, na Constituição de 1967 encontra-se a palavra *desenvolvimento* no artigo 8º, XIII, que prevê: *“Compete à União, estabelecer e executar planos regionais de desenvolvimento.”* Ainda, tal Constituição novamente aborda a necessidade de impulso por parte do Estado no seu artigo 157, V,: *“A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios, desenvolvimento econômico”* e artigo 169, § 1º: *“Os Estados e o Distrito Federal organizarão os seus sistemas de ensino, e, a União, os dos Territórios, assim como o sistema federal, o qual terá caráter supletivo e se estenderá a todo o País, nos estritos limites das deficiências locais. § 1º - A União prestará assistência técnica e financeira para o desenvolvimento dos sistemas estaduais e do Distrito Federal.”*

Na Emenda Constitucional de 1969, dá-se ênfase ao artigo 43, IV, o qual previa: *“Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: planos e programas nacionais e regionais de desenvolvimento”* assim como ao artigo 160 que previa: *“A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...)”*

Na Constituição Federal atualmente vigente, a referida palavra já aparece no preâmbulo, bem como dentro dos objetivos delineados pelo artigo 3º, II: *“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil garantir o*

desenvolvimento nacional;” também está presente dentre as garantias fundamentais previstas no artigo 5º.

Ainda, dentre outros artigos⁷, a Constituição Federal de 1988 prevê no artigo 43 que *“para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 1º - Lei complementar disporá sobre: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.”*

Por outro lado, a palavra *incentivo* aparece pela primeira vez em nossas Constituições Federais no ano de 1967, quando o artigo 19 em seu parágrafo 8º previa: *“Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: § 8º - A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos de solo e do subsolo, realizada no imóvel de origem.”*

⁷ Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

IV - planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento;

Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação.

§ 1º - Na constituição das Mesas e de cada Comissão, é assegurada, tanto quanto possível, a representação proporcional dos partidos ou dos blocos parlamentares que participam da respectiva Casa.

§ 2º - às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe:

VI - apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer.

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;

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

Posteriormente, a palavra consta na Emenda Constitucional de 1969, no artigo 172⁸. Após, na Constituição Federal de 1988, no artigo 7^o⁹ ao prever os direitos dos trabalhadores, assim como está presente nos já mencionados artigos 43 e 151.

Por fim, nos artigos 155 e 156 da Constituição Federal está o estopim para o presente trabalho. O primeiro prevê no inciso XII, “g”, que *“compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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.”*

Já o segundo regula que *“compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”*

Ainda, há de ser observado o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias o qual teve importante papel na manutenção e vigência de incentivos fiscais¹⁰ concedidos antes da Constituição de 1988.

A palavra *incentivo* aparece ainda em outras oportunidades¹¹ sem conduto com a vital vinculação com o traço histórico que se pretendeu realizar nesta breve linha do tempo das constituições.

⁸ Art. 172. A lei regulará, mediante prévio levantamento ecológico, o aproveitamento agrícola de terras sujeitas a intempéries e calamidades. O mau uso da terra impedirá o proprietário de receber incentivos e auxílios do Governo.

⁹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social

XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

¹⁰ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

¹¹ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Da exposição realizada é possível concluir que de longa data – há mais de século – o país tem entre seus objetivos o desenvolvimento. Contudo, há aproximadamente quarenta anos que o incentivo fiscal é utilizado pelo País como mecanismo de orientação e de concretização do almejado desenvolvimento. Porém, somente nos últimos vinte anos – com o objetivo de industrialização do país – o incentivo fiscal tenha sido genericamente utilizado. Por isso, o presente estudo deixa de apurar os critérios de concessão e de controle de incentivos fiscais nas constituições anteriores.

A concessão de incentivos fiscais teve seu início nos anos 60 como mecanismo de viabilizar as cidades urbanas as quais recebiam um grande número de trabalhadores rurais que migravam em busca de melhores condições de vida. Foi por meio desse mecanismo que o Estado mediante a transferência à iniciativa privada, ora parcial ora total, pode promover e instigar o desenvolvimento econômico-social almejado. Por outro lado, com o passar dos anos iniciou-se a busca desses incentivos por aqueles que não poderiam deles se beneficiar por não atenderem aos critérios estabelecidos para cada situação. Desde então o tema carece de maior profundidade, o que se pretende fazer com este estudo.

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

II - os preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização;

III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

§ 3º - A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:

IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

§ 3º - O direito a proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

VI - estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;

I – O Incentivo Fiscal

Entre os inúmeros argumentos de justificativa para os problemas sociais existentes no Brasil, é possível elencar as sucessivas gestões ineficientes ao longo dos séculos. A solução para esses problemas passa por uma gestão continuada, o que não ocorre em função da alternância dos governantes do país. Não se busca com a afirmação anterior o fim do regime republicano atualmente existente, mas sim incutir naqueles que governam a necessidade de continuidade de projetos e linhas de governo que demonstraram ao longo dos anos serem interessantes ao país. A variação de pessoas e partidos é necessária e salutar. Contudo, reiniciar uma linha de governo a cada quatro anos impõe atrasos ao esperado desenvolvimento. Assim, em virtude desse somatório de fatores, a utilização dos incentivos fiscais apresenta característica peculiar: agradar ao empresariado e ao Estado, caso bem utilizado, uma vez que sua atuação continuada impulsiona o desenvolvimento.

Trata-se de valiosa ferramenta estatal a qual pode senão extinguir falhas existentes ao menos minorá-las mediante o impulso à atividade produtiva no País, das mais variadas formas, posteriormente examinadas. Por outro lado, a concessão de incentivos fiscais apresenta uma face malévola se empregado de forma errônea. Assim, cabe avaliar especialmente os critérios de concessão e de controle para sua válida aplicação.

Mizabel Derzi – em atualização de obra clássica de Aliomar Baleeiro, em análise de caso que concedia benefício fiscal a empresas do sul do país em prejuízo às de outras regiões – avaliou em termos práticos a indiscriminada concessão de incentivos fiscais. No caso, abordou incentivo concedido pela Lei nº 8.393/91 que introduziu tributação com alíquotas diferenciadas sobre o açúcar em virtude da região do país. Para ele o incentivo somente se justifica porque representa uma vantagem direta para os contribuintes do Sul *“pelas reduções fiscais por eles ganhas e um benefício geral para a totalidade do País, pela ampliação do mercado interno, homogeneidade econômica e elevação do poder aquisitivo das populações mais pobres.”*¹²

¹² BALLEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 160.

Um incentivo adequadamente concedido, isto é, em observância a legislação vigente, implica benefícios à sociedade e àqueles a ele vinculados. Por outro lado, aquele inadequadamente concedido implicará maior degradação da máquina pública como um todo em razão do elevado poder de repercussão a todos os estados brasileiros.

I.1. Finalidades de Sua Concessão

A concessão de incentivos fiscais tem a capacidade de corrigir falhas sociais decorrentes de ineficientes políticas públicas. Ademais também é um importante instrumento de desenvolvimento e de auxílio às empresas que necessitam de estímulo a fim de melhor desenvolver sua atividade, prestando um serviço ou ofertando um produto que satisfaça o mercado interno e externo.

É sob esta ótica que se destaca a opinião de Gilberto de Ulhôa Canto:

“O combate ao desemprego, à inflação e ao desequilíbrio da balança de pagamentos, com vistas à estabilização da economia, por intermédio de instrumentos tributários, significa que a utilização destes deve orientar-se por princípios e obedecer a técnicas flexíveis, pois se é certo que a inflação pode ser combatida mediante a imposição de tributos elevados, estes contribuem para acentuar o desemprego, ao passo que o desequilíbrio da balança de pagamentos se processa pela utilização dos tributos que recaem sobre o comércio exterior, ou vice-versa.”¹³

Há entendimento segundo o qual a inércia estatal teve de ser deixada de lado em virtude da concentração econômica. O poder econômico privado, por sua vez, buscou a superação das empresas mais fracas pelas mais fortes e a submissão dos trabalhadores aos interesses empresariais.¹⁴

O Estado, com a necessidade de representar a coletividade, adota medidas que visam a atingir as finalidades por ele almejadas. Para tanto ele pode atuar por meio de três grandes formas de intervenção, que são, nas palavras de Eros Grau,

¹³ CANTO, Gilberto Ulhôa. Direito Tributário Aplicado. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1992, p. 23.

¹⁴ LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. Direito econômico. Rio de Janeiro: Forense, 1997. P.15.

(a) intervenção por absorção ou participação, (b) intervenção por direção e (c) intervenção por indução.¹⁵

Na primeira forma de intervenção, o Estado busca influenciar diretamente o domínio econômico, desenvolvendo a ação como sujeito econômico. Para tanto, pode atuar por *absorção*, quando assume integralmente o controle dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica, atuando em regime de monopólio.

Na segunda forma de intervenção, o Estado pode atuar participando do cenário econômico, quando controla parte dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito. Neste cenário, atua sobre o regime de competição com empresas privadas do setor.

Nos casos de intervenção por indução, ocorre direta intervenção sobre o domínio econômico, porque o Estado age como regulador das regras da atividade. Proceder na intervenção por direção representa a pressão que lhe compete e pode realizar sobre a economia, ao prever mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Já na intervenção por indução, ocorre a manipulação dos *“instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das Leis que regem o funcionamento dos mercados.”*¹⁶

Leopoldino da Fonseca¹⁷ bem observou que as mudanças ocasionadas pelo ingresso do Estado no controle e na participação do cenário econômico resultaram em mudanças no sistema jurídico. Foi afastado o pressuposto segundo o qual há igualdade e liberdade a todos independentemente de qualquer análise crítica.

Desta forma, adotando os critérios estabelecidos por Eros Grau, o presente trabalho limita sua avaliação à modalidade de intervenção por indução, uma vez que é esta modalidade de intervenção que comporta a concessão de incentivos fiscais.

Essas normas são dispositivas.¹⁸ Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, porém, no entendimento de Modesto Carvalhosa, no

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 3 ed. São Paulo. Malheiros, 1998.p. 157.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Op. Cit.* p.157.

¹⁷ LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.p. 17.

¹⁸ Aquelas que não estabelecem com predeterminação ações ou omissões. Limitam-se a conforme a vontade de seu titular a reconhecer direitos.

de *“levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual.”*¹⁹ Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como *comando*, é substituída pelo expediente do *convite* – ou, como averba Washington Peluso Albino de Souza – de *“incitações, dos estímulos, dos incentivos, de toda ordem, oferecidos, pela lei, a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado.”*²⁰ Norberto Bobbio afirma que cabe ao destinatário da norma não aceitar o por ela indicado. Caso aceite o que nela estiver prescrito, poderá gozar de seus benefícios, tendo que observar, em contrapartida suas exigências.²¹

A atividade econômica exercida pelo setor privado pode ser induzida seja pela modalidade positiva ou negativa o que ocorre mediante alterações legislativas promovidas pelo Poder Legislativo. Por exemplo, o Estado pode onerar importações de maquinários em alíquota superior a até então praticada como forma de estímulo à produção e ao consumo de maquinário nacional. Nesse caso, está-se diante de indução negativa. Esclareça-se que não há impedimento legal à importação, porém, com maiores gastos em decorrência de alteração praticada e majoração dos custos, há um natural direcionamento à aquisição no mercado interno. Da mesma forma, o Estado induzirá positivamente mediante reduções de alíquotas na importação de determinados produtos à aquisição no mercado externo.

Cumpre-nos mencionar que o Estado se vale de primados orientadores para concessão dos incentivos fiscais.

Pelo princípio da economicidade temos a relação entre o menor esforço possível com o maior e melhor resultado almejado. *“O princípio da economicidade é o critério que condiciona as escolhas que o mercado ou o Estado, ao regular a atividade econômica, devem fazer constantemente, de tal sorte que o resultado final seja sempre mais vantajoso que os custos sociais envolvidos. Nessas escolhas, estarão presentes os critérios de quantidade e da qualidade cujo confronto resultará o ato a ser praticado. As ações econômicas não podem tender, em nível social,*

¹⁹ CARVALHOSA, Modesto 1971 apud GRAU op. cit., p.170

²⁰ Washington Peluso Albino de Souza. Apud: GRAU, Eros Roberto. *Op. Cit.* p. 158 e 159.

²¹ “Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela veiculada. Se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, no universo do direito premial.” Norberto Bobbio. Apud: GRAU, Eros Roberto. *Op. Cit.* p. 159.

*somente à obtenção da maior quantidade possível de bens, mas à melhor qualidade de vida.*²²

Ainda deve ser observado o primado da eficiência. Por ele, a maximização dos resultados é o fim último a ser almejado razão pelo que os menores e eficientes caminhos devem ser trilhados. Valendo-se novamente de conceitos da economia para o presente tema, a Escola de Chicago, representada por Richard Posner, afirma que *“a economia não está destituída de uma escala de valores, impregnando-se dos valores fixados pela política, pela moral e pelo direito. O fundamento dessa escala de valores é a eficiência, entendendo ele que um dos sentidos da justiça é exatamente o de eficiência, pois o homem é um maximizador racional de seus fins na vida, de suas satisfações.*”²³

Por fim, a concretização do fim almejado pelo Estado, no momento de conceder determinado incentivo fiscal, passa por exata definição de abrangência, duração e modalidade como forma de não esvaziar o fim pretendido pelo incentivo fiscal. Nesse contexto, o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal determina expressamente a existência de lei regulando as formas de incentivos a seguir avaliadas.

I.2. Modalidades de Incentivos Fiscais

Dentro da necessidade de maior atuação estatal como forma de melhor gerir as atividades empresariais, é importante a avaliação sobre as formas de incentivos fiscais existentes para posteriormente avaliar seus critérios de concessão e de controle.

Como visto anteriormente, a concessão de incentivos fiscais está prevista pela Constituição Federal. Sua concessão deve ocorrer, quando existirem razões de justiça social e superior interesse público.

A justiça social justifica a concessão de determinado incentivo fiscal quando este auxilie na promoção do bem comum, impulsionando o desenvolvimento da sociedade como um todo. Nesse sentido considera-se que *“a justiça social representa um dos valores máximos plasmados na nova Constituição e dever ser*

²² LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. *Direito econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 35

²³ , RICHARD. *El análisis económico del derecho*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 11-25.

*buscada com afinco por parte do Estado brasileiro. Por outro lado, essa justiça não será alcançada se não houver, concomitantemente, a busca da justiça tributária e/ou da justiça fiscal.*²⁴ Já o superior interesse público se caracteriza pela prioridade aos anseios do Estado, em prol de seus administrados, deixando de priorizar interesses de particulares.

Ainda, deve ser consequência da concessão do benefício à melhoria para a coletividade como um todo. De modo algum nossa Carta Magna autoriza a concessão de privilégios ou o agravamento das grandes desigualdades interpessoais entre grupos e regiões. Tal assertiva é decorrência do artigo 3º, III, da CF/88, que prevê os objetivos fundamentais, "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais". A par disso os incentivos fiscais podem ser segregados entre provenientes de despesas públicas e de receitas públicas.

I.2.1. Despesas Públicas

Nas palavras de Aliomar Baleeiro, a despesa pública representa "o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos"²⁵

Sob essa rubrica temos as benesses que uma vez concedidas implicam ônus financeiro mediato ou imediato ao ente estatal a qual, dependendo da situação negociada, poderá ser futuramente ressarcida ou não. Abaixo são elencadas as espécies das quais a despesa pública é gênero.

I.2.1.1. Subvenção

Consideradas institutos do direito financeiro, "*as subvenções são ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse*

²⁴ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Justiça social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela constituição*. In: Revista tributária e de finanças públicas, jul-ago/2010, p. 203

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 65.

público."²⁶ Válido avaliar a classificação fornecida pelo Conselho Federal de Contabilidade, prevista na Resolução nº 1.143, de 21.11.2008. Para o Conselho, a subvenção é um suporte do governo que geralmente ocorre em pecúnia, concedida à empresa que cumpriu ou cumprirá certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.²⁷

Para ser validamente reconhecida, a subvenção necessita de previsão legal a qual deve conter as motivações que conduziram o ente estatal a tal ato, a finalidade desta e as origens dos seus recursos.

A já citada Lei nº 4.320/64 discrimina as modalidades de subvenções entre sociais e econômicas. No setor privado, ordinariamente a subvenção tem a finalidade de auxiliar, mediante aporte financeiro, as instalações ou ampliações de indústrias. Pode ainda ser utilizada como meio de garantir a continuidade das atividades empresariais com o auxílio voltado à minoração de passivos trabalhistas, situações estas avaliadas sob óticas individualizadas dentro do critério de cada ente apto a concedê-la.

É exemplo dessa modalidade de incentivo o estímulo oportunizado pela FINEP (Financiadora de Estudos e Projetos), que sistematicamente divulga carta-convite a empresas interessadas em receber aporte governamental para custeio de despesas em atividades que sejam de interesse governamental. No ano de 2010, ocorreu a divulgação de carta-convite do Programa PAPPE Integração 01/2010 o qual tinha por objetivo apoiar financeiramente a inovação em microempresas e empresas de pequeno porte (ME e EPPs). Tal objetivo vem ao encontro da Política de Desenvolvimento Produtivo do Governo Federal. Ainda a receita que ampara tal programa provém do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. O referido subsídio utilizado como exemplo está embasado na Lei nº 10.973/2004²⁸ a qual dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e regulamentado pelo Decreto 5.563/2005.

²⁶ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

²⁷ http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1143_2008.html. Acesso em 1º de maio de 2010.

²⁸ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.973.htm consultado em 11 de maio de 2010 Dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo e dá outras providências.

I.2.1.2. Crédito Presumido

Aos contribuintes o crédito presumido representa um importante instrumento de neutralidade da carga tributária sobre as operações com o exterior. Por meio dele reafirma-se o ideal de exportar produtos e serviços em vez de tributos, como defende Celso Ribeiro de Bastos²⁹. Inegavelmente a carga tributária brasileira impõe um ônus competitivo severo à indústria nacional, caso não seja devidamente neutralizada. A enorme carga tributária existente no mercado interno tende a ser repassada ao preço final dos produtos comercializados com o mercado externo o que gera dificuldades concorrenciais com empresas de outros países. Assim, pelo crédito presumido ocorre a ficção do recolhimento de determinado tributo o que autoriza a tomada de seu correspondente crédito.

Trata-se de incentivo fiscal outorgado pelo ente público com a intenção de estimular o desenvolvimento de determinadas atividades, pela redução de receita do ente estatal. Mediante previsão legal, nos impostos não cumulativos ocorre a possibilidade de tomada de crédito em percentual fixo, em substituição aos créditos naturais da operação de cada empresa, como por exemplo, os que envolvem os contribuintes pessoas jurídicas que atuam na modalidade da não cumulatividade e conseqüentemente tomam créditos de PIS e COFINS incidente na etapa anterior. Nesses casos, o percentual do crédito presumido deve manter proporcionalidade com os créditos naturais da operação de acordo com o segmento de atuação do contribuinte incentivado.

Exemplo ideal para o caso é o crédito presumido de PIS e COFINS decorrente da aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Uma vez que o produto final seja destinado ao exterior, nos termos da Lei nº 9.363/96 a empresa exportadora fará jus ao crédito presumido pelos tributos incidentes na circulação dos insumos no mercado interno.

Contudo a Receita Federal do Brasil adota medidas que visam a limitar os benefícios concedidos o que se demonstra contrário ao benefício alcançado aos contribuintes. Por meio de Instrução Normativa, a RFB passou a reconhecer o

²⁹ "A tradição do comércio exterior é a de exportar produtos e não exportar tributos. E só se exporta tributos quando a exportação de produtos com tributos não retire a competitividade dos produtos nacionais". BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos editor, 2001, p. 373.

crédito presumido apenas dos contribuintes que adquirissem insumos junto a pessoas sujeitas ao PIS/COFINS³⁰, fato que o Poder Judiciário julgou ilegal³¹

Nesse sentido, é clara a necessidade de uma lei específica que regule a extensão de um benefício. Entretanto a finalidade da norma, da diretriz constitucional e governamental de estímulo à exportação acaba sendo transfigurada em razão da omissão político-legislativa. O Poder Legislativo deveria readequar os créditos presumidos concedidos. Contudo, em razão de decisões políticas, acaba por omitir-se³², o que leva a crer que a Receita Federal pensa ser mais atrativa a instabilidade de um ordenamento que dificulta o incentivo fiscal em comparação ao ordenamento legislativo claro que reduza sua arrecadação tributária.

I.2.1.3. Subsídios

Originário da palavra latina *subsidium*³³, o subsídio representa um auxílio oferecido pelo Estado nas situações em que este possa intervir facilitando o cumprimento dos anseios constitucionais pelos contribuintes. Trata-se de mecanismo de impulso pelo qual os contribuintes evitam desencaixe financeiro necessário a sua operação. Em âmbito internacional, os subsídios são objetos de inúmeras disputas e litígios porque são extremamente utilizados pelos governos como forma de fomentar seus governados a prosperarem em suas atividades, tendo, porém, seus efeitos nocivos sentidos em outros países. Com os efeitos da globalização a política interna de estímulo a determinado setor, os subsídios têm a capacidade de influenciar diretamente na formação de preços dos produtos e nas tomadas de decisões pelas partes envolvidas. Como reflexo, o subsídio possibilita alteração no preço praticado e com isso na conquista de mercados.

³⁰ Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 23/97

³¹ BRASIL. STJ. REsp 982020/PE. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma DJ 03/02/2011.

³² DE MORAES, José Vicente Pasquali. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais* In: DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre, Livraria do advogado, 2010, p. 158.

³³ <http://www.dicionarioweb.com.br/subs%C3%ADdio.html>. Consultado em 02 de janeiro de 2010

Adriana Estigara, em sua obra, defende a utilização racional dos subsídios para promoção do desenvolvimento sustentável, evitando-se aqueles que prejudiquem a economia de outros países.³⁴

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) estabelecido em 1947 admite a concessão de subsídios para, entre outras razões, eliminar desvantagens industriais, econômicas e sociais de regiões específicas, facilitar a reestruturação de certos setores, sustentar o nível de emprego, encorajar programas de pesquisa e de desenvolvimento, promoção de políticas públicas e, por fim, para implementar programas e políticas econômicas destinadas a promover o desenvolvimento econômico e social de países em desenvolvimento. O Brasil ratificou o tratamento e a interpretação dos subsídios pelo Decreto nº.93.962/87.³⁵

Uma vez existente a possibilidade de confronto de interesses de diversas partes no âmbito das relações internacionais em razão da concessão de subsídios, foi criada a Organização Mundial do Comércio com a finalidade de bem gerir essas relações.³⁶

Em vista disso, impõe-se a conclusão pelo bom senso na concessão dos subsídios para o fomento de atividade econômica, uma vez que, se mal empregado, poderá promover o desenvolvimento não sustentável. Ainda, também em virtude das consequências malélicas que seu mau uso podem propiciar, o tema é bem regulamento pelas diretrizes definidas pela Organização Mundial do Comércio, como adiante será aprofundado, quando avaliadas as modalidades de desigualdades que um incentivo pode propiciar.

1.2.2. Receita Pública

A atuação estatal de estímulo ao crescimento econômico com as finalidades preconizadas na constituição também pode ocorrer mediante valores que o ente estatal tenha direito a receber. União, Estado, Municípios ou Distrito Federal renunciam a parte de suas receitas - impostos, taxas, contribuições de melhoria ou

³⁴ ESTIGARA, Adriana. PEREIRA, Reni. LOPES, Sandra. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: atlas, 2009. p. 85.

³⁵ <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/1980-1989/1985-1987/D93962.htm>

³⁶ Decreto Legislativo nº 30 de 15/12/1994 o qual aprovou a ata final do tratado de Marrakech que encerrou a Rodada Uruguai do GATT, promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, da qual restou criada a OMC, sua competência e mecanismos para soluções de controvérsias.

sociais, tarifas, preços públicos - em benefício de contribuintes que preenchem determinadas condições.

Segundo Aliomar Baleeiro, receita pública é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto como elemento novo e positivo.³⁷

A seguir são avaliadas as espécies de incentivos fiscais oriundos de renúncia sobre receitas públicas.

1.2.2.1. Isenção

A isenção, nas palavras de José Souto Maior Borges, “[representa] a incidência da norma tributária figurativamente como uma ponte entre a lei e o fato, a norma de isenção corresponderá a uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada da norma tributária que prescreve a obrigação.”³⁸

Pelo incentivo concedido na modalidade de isenção ocorre a exclusão, mediante lei, do fato gerador da esfera de hipótese de incidência. Tal modalidade se perfectibiliza mediante ato vinculado da autoridade administrativa competente. A manifestação da Autoridade Administrativa é mero ato administrativo declaratório de execução da vontade da lei, confirmando que o interessado satisfaz todos os requisitos e as condições previstas no próprio texto legal.³⁹

Necessário entender que a isenção não é uma dispensa legal de tributo devido, mas a retirada de uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação, pelo fenômeno denominado exclusão tributaria, em face de relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional.⁴⁰

Há duas classificações de isenções: subjetivas e objetivas. A primeira ocorre, quando a isenção é concedida a determinada pessoa. Tal hipótese tem regulação no artigo 179 do CTN e está vinculada à atividade e/ou operação de que somente aquela pessoa pode ser beneficiária, desde que atenda a todas as

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002. p. 27

³⁸ BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito brasileiro, v: lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.46.

³⁹ DA SILVA, Edgard Neves. *Isenção – natureza jurídica – lei autorizativa ou prescritiva*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. In: PAULSEN, Leandro, *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 12. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 1217.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.p. 224-225

exigências estabelecidas. Exemplificando, é o caso da isenção de ICMS devido ao Estado destinatário de maquinário importado que não possua similaridade com os produzidos no país⁴¹. Atendido esse requisito, dentre outros taxativamente previstos, como seu requerimento formulado diretamente ao Ente Estatal, ocorre a isenção do pagamento do ICMS habitualmente devido nesta operação. Sobre o tema, Baleeiro aprofunda sua análise, antevendo situação rotineira nos dias atuais. *“O art. 179 pode parecer que exige prova pré-constituída, a ser anexada ao requerimento. Mas, não raro, isso será praticamente impossível, porque as condições legais envolvem vistoria ou exame pericial de terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos e até do processo a que deve obedecer a atividade isenta.”*⁴²

Denota-se assim que os critérios subjetivos de avaliação do preenchimento dos requisitos para a concessão da isenção pretendida possuem difícil apreciação no aspecto prático em que pese legalmente bem estabelecido.

Já a isenção objetiva engloba uma variável de situações. É genericamente concedida independentemente de requerimentos formalmente apresentados pela pessoa. Neste caso, é mínima a avaliação a ser realizada sobre a situação ou pessoa requerente da isenção. É o caso da concessão de isenção do Imposto de Renda àqueles que comprovarem perceber renda inferior ao estabelecido em lei.

Cumpra ao ente federativo que regulamentar a isenção atentar para as condições de enquadramento nesta modalidade: temporalidade, abrangência espacial, materialidade e impessoalidade.

Pela temporalidade há de ser indicado o período sobre o qual a ocorrência de determinado fato gerador não implicará a hipótese de incidência, elemento que conduz a irradiação dos efeitos tributantes. Ainda, há que ser determinada a abrangência espacial da isenção o que ocorre com a indicação da região ou do território o qual estará encoberto pela isenção. Já a materialidade correspondente à abrangência da isenção concedida, pode ocorrer de forma parcial com a redução de alíquota ou base de cálculo do imposto a incidir, ou total o que corresponderá à total isenção. Por fim, a regulamentação da isenção deverá prever a impessoalidade de sua destinação.⁴³

⁴¹ Art. 9, XXXIV do Decreto nº 37.699/1997 (RICMS/RS)

⁴² BALLEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2009, p. 953.

⁴³ DERZI, Mizabel Abreu Machado In: BALLEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Ainda, há outra ramificação no que tange à forma como as isenções podem ser concedidas. Existem isenções condicionadas ou incondicionadas.

Pela primeira, há regulamentação quanto às condições a serem atendidas por aquele que pretende dela se valer. Exemplifica-se com a isenção parcial concedida sobre o Imposto de Renda à empresa que forneça alimentação a seus colaboradores, desde que atendam às exigências previstas em lei.⁴⁴

Já a isenção incondicionada prevê isenção a todo contribuinte que se enquadrar em determinada situação, inexistindo regulamentações a serem observadas como, por exemplo, a isenção a quem obter ao longo do ano renda mensal inferior a R\$1.499,15, situação tida como “isento de IR.”⁴⁵

No que concerne à duração de um incentivo fiscal ocorrido na modalidade de isenção por prazo determinado é importante destacar a observação quanto aos prazos estabelecidos. Isso se impõe em respeito às diversas decisões e aos investimentos realizados com base na sua concessão. A isenção concedida com prazo determinado se incorpora ao patrimônio das empresas que, atendendo aos requisitos estabelecidos previamente, têm o direito a sua fruição, de tal forma que sua injustificada revogação padecerá de constitucionalidade.

A afirmação no sentido de que devem ser respeitados os prazos de isenções concedidas encontra amparo em julgados pelos tribunais superiores. A isenção concedida por prazo certo tem caráter contratual não podendo ser revogada se as condições para sua concessão e manutenção são cumpridas.

Da mesma forma, cumpre referir que o término do prazo do benefício de isenção concedido implicará o fim da fruição da vantagem obtida. Cabe à parte interessada propor eventuais medidas cabíveis, se possível for, para obter sua dilatação. Em nada adianta manter inalteradas as condições de fruição da isenção se, esgotado o prazo previsto, esta não for novamente requerida e deferida.

I.2.2.2. Remissão

A remissão pode ser sinteticamente descrita como um perdão. Prevista no artigo 172 do CTN, a remissão nada mais é do que o fisco gratuitamente aceitar

⁴⁴ Lei Federal nº6.321/76 – Programa de Alimentação do Trabalhador.

⁴⁵ Lei Federal nº 11.945/2009

deixar de receber aquilo a que tem direito e que não foi pago em seu tempo devido. Trata-se de idêntico modo ao preconizado pelo Código Civil em seu artigo 385.

Operada a remissão, o fisco, além de aceitar não receber o que lhe é devido, assegura que não irá posteriormente exigir do devedor seu pagamento mediante adoção de procedimentos judiciais e, mais recentemente, extrajudiciais. Portanto, pela remissão, apura-se a extinção do débito tributário nas situações em que o fisco constatar existirem as condições para sua concessão, quais sejam, situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato, à diminuta importância do crédito tributário, a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; as condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante, nos termos do artigo 172 do Código Tributário Nacional.

Faz-se necessário definir os fatores que impliquem a remissão de dívida com o intuito de afastar a discricionariedade de seu caminho. Neste sentido, Aliomar Baleeiro afirma:

“A lei não pode mais autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão de forma indeterminada e discricionária, como dispõe o art.172 do CTN, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance. Sem validade, portanto artigo, à luz da Emenda Constitucional nº 03.”⁴⁶

Um bom exemplo de remissão foi recentemente estabelecido pela União por meio da Lei nº 11.941/2009. Em seu artigo 14, restaram “*remidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).*”

Assim, diferencia-se remissão e isenção pelo nascimento da obrigação tributária. Para a isenção sequer há obrigação. Para a remissão, ocorre o nascimento da obrigação, sendo o crédito constituído e posteriormente é dispensado seu cumprimento mediante previsão legal.⁴⁷

⁴⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado Apud: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 7.ed.Forense: São Paulo, 1997, p. 102.

⁴⁷ BORGES, José Souto Maior.Tratado de direito brasileiro, v: lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.47.

I.2.2.4 Anistia

Pela anistia compreende-se o perdão do crédito tributário referente às penalidades pecuniárias com sua conseqüente exclusão antes mesmo de sua constituição.

José Souto Maior Borges defende que *“é reversamente inaplicável a anistia às hipóteses de obrigação decorrente do tributo, propriamente dito. Por isso, a anistia exclui a penalidade e, pois, a obrigação de pagá-la, persistindo íntegra a obrigação de pagamento do tributo.”*⁴⁸

Existem duas modalidades de anistia para as quais há duas espécies. Primeiramente há que se falar na concessão de anistia de modo limitado ou geral. Por esta, regulada pelo artigo 181 do CTN, temos que é possível a separação do montante e da origem a qual o Governo aceitará deixar de receber. Neste caso, cabe ao Fisco a decisão pela limitação da anistia a determinado tributo que deixou de ser recolhido. Nesta ocasião, devem ser avaliadas as peculiaridades existentes podendo ampliá-la ou restringi-la considerando, por exemplo, a região, a possibilidade de concessão de novo prazo para pagamento.

Por fim, há outra variação que compreende a extensão da anistia, a qual pode ser concedida universalmente ou restrita a determinado grupo de interessados que atendam aos requisitos previstos no artigo 182 do CTN. Cabe referir que, em caso de concessão em caráter restrito, a anistia pode ser concedida mediante ato da autoridade administrativa, dispensando-se lei específica.⁴⁹

Cumprir destacar a distinção existente entre anistia e remissão, no que apropriadas as palavras de Aliomar Baleeiro ao afirmar que *“a anistia não se confunde com a remissão. Esta pode dispensar o tributo, ao passo que a anistia fiscal é limitada à exclusão das infrações cometidas anteriormente à vigência da lei, que a decreta.”*⁵⁰

⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. *Op. Cit.* p. 47.

⁴⁹ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DARF. PAGAMENTO PARCIAL. ANISTIA PARCIAL. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. HONORÁRIOS. 1. O art. 3º da Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 900, de 19 de julho de 2002, condiciona a anistia parcial ao requerimento administrativo do benefício junto à Procuradoria da Fazenda Nacional 2. Tratando-se de anistia não concedida em caráter geral, exige o artigo 182 do CTN, o deferimento do benefício mediante despacho da autoridade administrativa. 3. Em razão da existência do encargo legal, foi afastada, de ofício, a condenação da embargante ao pagamento da verba honorária. 4. Apelação improvida. (TRF4, AC 2007.71.99.006920-4, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 01/06/2010)

⁵⁰ BALEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed.. Rio de Janeiro. 1975, p. 533

I.2. Critérios de Concessão de Incentivos Fiscais

A concessão de incentivos fiscais envolve, num primeiro plano, o total conhecimento da legislação que os regulamenta. Após, deve ser observado o seu cumprimento sob pena de ser declarada a invalidade do incentivo fiscal obtido ou pretendido. A seguir foi delimitado o aspecto legal que circunda a concessão de incentivos fiscais nos âmbitos federal, estadual e municipal.

I.2.1. Elementos Objetivos

A concessão de incentivos fiscais passa pela estrita observância da legislação que os regulamenta. Nesse sentido, Cocivera afirma:

“As leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.”⁵¹

A concessão de incentivos fiscais necessariamente passa pelo crivo de especialistas que os avaliam a fim de obter um indicativo quanto à viabilidade, congregando os benefícios que determinado incentivo pode proporcionar adequando-se a necessidade e os anseios do Estado e do contribuinte.

Para um incentivo fiscal ser reconhecido, é inafastável a sua previsão legal, de modo expresso, não se admitindo ampliações com bases em premissas, conforme preceitua o artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Para a jurisprudência⁵² é condição de validade à fruição de qualquer benefício fiscal sua expressa previsão legal, não se admitindo interpretações ampliativas ou restritivas. Paulo de Barros Carvalho, contudo, é crítico à restrição imposta. Para este autor, a utilização de única técnica pode levar a errôneo

⁵¹ B. Cocivera, *Principi di Diritto tributario*. Vol I. Milano, 1959, p. 64 *Apud*: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007. p 117.

⁵² BRASIL. STJ. REsp nº 1.074.015/PR. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU 14/09/2009.
BRASIL. STJ. AgRg no REsp 980.103/SP, Herman Bejamin, Segunda Turma, DJU 19/03/2009
BRASIL. STJ. RMS 22.371/DF. Francisco Falcão. Primeira Turma. DJU 24/05/2007

conhecimento do conteúdo pretendido pela norma⁵³. No entanto tal entendimento não se demonstra apropriado, pois impulsiona a adoção de medidas e busca de incentivos que, conforme interpretação de em anteriores julgados, não podem ser entendida de forma diversa à prevista em lei. A ampliação do texto legal é que traz incertezas e inseguranças quanto à extensão da legislação.

A seguir, será avaliada a legislação que regulamenta os incentivos fiscais, bem como seus critérios de concessão e de controle.

I.2.1.1 – Lei Complementar nº 24/75 e Lei nº 4.320/64

A avaliação da legislação que regule a concessão de incentivos fiscais no âmbito federal em virtude de sua unicidade goza de maior controle a melhores possibilidades de avaliação. No âmbito estadual, no entanto, o dinamismo das operações, a constante intenção de melhorias localizadas e impulsionadas por movimentos individuais de cada Estado da Federação resultaram da elaboração de regras bases para concessão de benefícios fiscais em nível estadual e municipal. Assim, os Estados têm liberalidade de regulação de benefícios fiscais sobre o imposto acima indicado, desde que o façam com estrita observância da Lei Complementar nº 24/75 a qual foi criada com a intenção de dar limites à concessão de incentivos fiscais.

A Lei Complementar nº 24/75 restou devidamente recepcionada pela atual Carta Magna no artigo 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Curioso apontar que, antes mesmo de sua vigência, ainda na condição de projeto de lei, a referida Lei Complementar já era atacada e taxada de inconstitucional. Tal argumentação tinha origem na sua impossibilidade de regulação do tema. A esse respeito, Sacha Calmon⁵⁴ afirmava que não cabia ao legislador da referida lei complementar estabelecer as condições gerais de concessão de remissão, anistia, moratória, transação e parcelamento de débitos. Para o referido doutrinador as condições deveriam ser entabuladas via lei ordinária.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*, 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 107/108.

⁵⁴ NAVARRO, Sacha Calmon. *Isenções do ICM e Lei Complementar – Inconstitucionalidade do anteprojeto de lei complementar sobre isenções e incentivos fiscais*. In: Revista de direito público, nº 29, mai/jun de 74, p. 257

Contudo, como afirmado anteriormente, a Lei Complementar nº 24/75 teve sua constitucionalidade assegurada e deve ser observada, o que se demonstra adequado, uma vez que a referida lei complementar veio em complemento ao constitucionalmente previsto sem extrapolar ou inovar o desejado pela Constituição Federal.

Para Heleno Torres, “entabula-se como perfeitamente legítima a forma de instituição de isenções adotada pela LC nº 24/75, mediante convênios, como expressão de exercício de competência dos Estados, em face da unanimidade requerida pelo respectivo procedimento.”⁵⁵

Anos antes, em 1964, foi publicada a Lei nº 4.320, que refere as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços e que recebeu *status* de lei complementar pela nossa Constituição Federal.

A referida norma veda o extrapolamento do orçamento aprovado, determinando sua observância para evitar a formação de déficit, conforme artigo 47 e seguintes. Assim, como visto anteriormente, inclusive os incentivos fiscais concedidos devem respeitar a previsão orçamentária, sob pena de incursão do agente público no crime de ato de improbidade administrativa.⁵⁶ Por outro lado, tendo o contribuinte observado os requisitos exigidos em lei para o deferimento do incentivo fiscal e ocorrido sua concessão, agindo de boa-fé, sua manutenção se impõe em respeito à segurança jurídica.

1.2.1.2 – Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

Recentemente, a concessão de incentivos fiscais recebeu indiretamente nova regulamentação legislativa por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a qual, para efeitos de controle na sua concessão, também deve ser atendida.⁵⁷

⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira, Isenções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. In: Revista dialética. São Paulo, v. 72, set, 2001. p.90.

⁵⁶ Lei Federal n. 8.429/92 artigo 10, inciso VII.

⁵⁷ “Tendo como principal objetivo assegurar a sustentabilidade fiscal intertemporal, a LRF prevê a obediência a limites e condições no que tange aos gastos com pessoal e com a seguridade social; à renúncia de receita: às operações de crédito (inclusive por antecipação de receita); à concessão de garantia; à inscrição em restos a pagar; e às dívidas consolidadas e mobiliária.” BENDER, Sirgfried. *Mudança institucional e política fiscal no Brasil: uma avaliação da experiência recente*. In: Finanças

Inegavelmente, a Lei Complementar nº 101/2000 tinha como objetivo primordial estabelecer uma melhor política de gestão dos recursos públicos. A observância de critérios já existentes ou a serem criados para a administração desses recursos sob pena de responsabilização daqueles que a descumprirem como mecanismo de coerção, implicou também uma maior ponderação sobre a concessão de incentivos fiscais. Em que pese a existência da Lei nº 4.320/64, a qual vige até hoje concomitantemente com a Lei Complementar nº 101/2000, por muitos anos houve verdadeiro descontrole. Os incentivos eram concedidos sem observância de legislação. Por exemplo, em Manaus, foi construído um hotel em que pese sua aprovação e construção, no âmbito legal, tenha ocorrido repleta de irregularidades vinculada aos incentivos obtidos, dentre eles a inexistência de controle sobre investimentos realizados, pagamentos a maior, etc.⁵⁸

Mediante a alteração legislativa, cada despesa – considerando a renúncia fiscal dessa forma – deve estar acompanhada do respectivo impacto orçamentário-financeiro e também de medidas de compensação que permitam reaver de outra forma o valor não recebido com a concessão do incentivo fiscal nos termos do artigo 14 da Lei nº 101/2000. Assim, toda exoneração tributária praticada deve ser devidamente prevista pela Lei de Diretrizes Orçamentárias para validade.

A regulação da concessão de benefícios fiscais pela Lei de Responsabilidade Fiscal impôs severo ônus ao Poder Executivo. Este deve adequadamente comprovar desde a finalidade até a medida de compensação sobre cada incentivo concedido. Como mecanismo de proteção em razão da ameaça de futura responsabilização por descumprimento de legislação e também como forma de gerir livremente a concessão de incentivos fiscais, diversas medidas foram tomadas com a intenção de restringir a abrangência da referida Lei Complementar à esfera federal. Restaram superados alguns argumentos judiciais, entre eles a ilegitimidade de sua regulamentação perante Estados, Distrito Federal e Municípios. Segundo esta linha, na condição de entidades autônomas estas deveriam apenas observar as limitações constitucionalmente previstas. Atualmente a observância desta lei complementar é confirmada pelo Poder Judiciário.

Públicas: X Prêmio Tesouro Nacional, 2005: coletânea de monografias. Ágape Editores Ltda: São Paulo, 2006. p.855.

⁵⁸ <http://www.cbnmanaus.com.br/site/noticia.php?cod=647>. Acesso em 20/06/2010.

A esse respeito parece correta a linha doutrinária que entende pela inconstitucionalidade da regulamentação pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Inegavelmente a LRF trouxe inúmeros benefícios à sociedade, porém foi inserida de forma inconstitucional ao legislar também sobre Estados e Municípios, ferindo assim a Constituição Federal quanto à competência de cada ente federado.

Misabel Derzi entende que a Lei de Responsabilidade Fiscal – uma transposição da legislação estabelecida na Nova Zelândia com sistema político diverso do brasileiro – é inconstitucional por estabelecer limites não previstos na Constituição Federal.⁵⁹

Em que pese aos esforços da melhor doutrina no sentido de afastar as inconstitucionalidades geradas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o STF houve por bem em reconhecer sua legalidade mantendo na íntegra o artigo 14, inclusive seu inciso II muito atacado pelos Estados⁶⁰.

O Ministro Gilmar Mendes, neste processo, entendeu pela observância da LRF por estados e municípios, ao assim se posicionar:

“Não se pode pensar que o regime de responsabilidade fiscal é um fim em si mesmo. Os seus críticos comumente tendem a

⁵⁹ “A Lei Complementar nº 101/00, talvez por ter sido, em suas origens, mera transposição de modelo vigente na Nova Zelândia, país unitário, parlamentarista e de regime político fechado, padece de inconstitucionalidades na parte em que cria para os Estados-membros proibições que a Constituição não impõe, restringindo e reduzindo seu campo de competência legislativa e ferindo-lhes a autonomia de forma ostensiva”⁵⁹ “não obstante o reconhecido aperfeiçoamento por que passou, fruto do trabalho legislativo do Congresso Nacional, a Lei de Responsabilidade Fiscal guarda ainda pontos de incompatibilidade com a Constituição Federal, e, certamente, por diversas vezes, será provocado o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.” DERZI, Misabel Abreu Machado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.* p. 284.

⁶⁰ Voto do Ministro Ilmar Galvão – (...) Art. 14, inc. II – que, ao condicionar a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária ao acompanhamento de medidas de compensação, no mesmo período, por meio de aumento de receitas, especifica dever resultar essa da “elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.” Sustentam os autores haver sido ofendido, nesse passo, o art. 167, III, da Carta, o que não é certo posto tratar-se de norma estranha à concessão de benefícios fiscais.

O dispositivo, no entanto, é constitucionalmente insustentável dado que inibe, por completo, a concessão de incentivos fiscais, faculdade inerente ao ente que exerce competência tributária, que é de natureza constitucional, e que por isso mesmo, somente pode encontrar limite na própria Constituição,, como ocorre com os estados, quanto ao ICMS, que depende de convênio, nos moldes previstos no art. 155, parágrafo 2º, XII ‘g’ da CF.

Meu voto, portanto, defere a medida cautelar para suspender a eficácia da expressão em destaque.

O Senhor Ministro Marco Aurélio (Presidente) – Também acompanho a divergência, entendendo que temos algo implícito na própria Carta da República, cujo objetivo é a cobrança de uma responsabilidade maior daqueles que lidam com a coisa pública.

Decisão: O tribunal, por unanimidade, indeferiu a liminar, na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, quanto ao parágrafo 2º do artigo 29; ao parágrafo 1º do artigo 59; ao artigo 60 e ao artigo 68, cabeça. E, por maioria, indeferiu a liminar no tocante ao inciso II do artigo 14, vencidos os Senhores Ministros Ilmar Galvão, Relator, e Sepúlveda Pertence.

BRASIL. STF. ADI 2238 MC/DF Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade. Rel. Min. Ilmar Galvão DJ 09/08/2007, Tribunal Pleno.

fazer tal afirmação crendo ser o regime mera transplantação de modelos estrangeiros, visando a cumprir metas estabelecidas por organismos financeiros internacionais. (...) O que se busca com um Estado mais financeiramente equilibrado é o fim do Estado populista, que desvia os pleitos setoriais de outras esferas, sendo a economia a mais marcante delas, para a política.”

“A Lei de Responsabilidade Fiscal visa minimizar esses efeitos perniciosos agindo há décadas ou mesmo séculos sobre o País. Obviamente, ela pode possuir algumas imprecisões, o que, de forma alguma, afeta o seu caráter inovador e mesmo corajoso: criar uma ética do gasto público o Brasil.”

Dessa forma, para a validação de incentivos fiscais, devem ser observadas as Leis Complementares nº 24/75 e 101/2000, uma vez que restou reconhecida sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, há de ser realizado devido trabalho de ponderação que congregue a renúncia fiscal aceita pelo Estado sendo destinada a benefícios efetivamente necessários de acordo com as realidades existentes em cada região do país. Isso deve ocorrer sempre com o propósito de desenvolvê-las e não promover desigualdades e/ou atender anseios de poucos.

Nesse sentido, a necessidade de adequadamente gerir os incentivos fiscais representa um benefício às partes envolvidas e à sociedade que se beneficiará dos avanços decorrentes do impulso promovido pelo Estado. Portanto, há que se ter em mente a necessidade de segurança sobre as finanças públicas.

O desenvolvimento dessa importante atividade está delimitado pela legislação que regula a atividade administrativa e deve ser observada por todos, notadamente o agente público.

I.2.1.3 – Controle dos atos administrativos como elemento objetivo no processo de concessão de incentivos fiscais.

Os atos administrativos são um dos instrumentos legais pelo qual os incentivos fiscais são concedidos. Nesse sentido, seu estudo ganha importância para que sejam avaliadas suas diversas modalidades e formas de classificação. Para Ruy Cirne Lima, os atos administrativos podem ser classificados pelo seu fim

imediatamente, pela sua composição intrínseca, pelo poder que encerram e, por fim, pela sua eficácia.⁶¹

Pela classificação dos atos administrativos mediante seu fim imediato, tem-se a celebração de medidas tendentes a atender determinada necessidade implicando a celebração de atos constitutivos, assecuratórios, modificativos, alienativos, extintivos de direitos e de deveres. Exemplifica-se com a cassação de incentivo fiscal – por não cumprimento pelo sujeito passivo das exigências previamente estabelecidas – trata-se de ato administrativo extintivo.

Já pela classificação de atos administrativos segundo sua composição intrínseca, os atos se classificam entre simples e complexos. Atos administrativos simples são aqueles em que a exteriorização de vontade das partes mediante contrato contribuem para sua formação. Nos atos complexos ocorre a união entre a unidade extrínseca conjuntamente com a unidade do órgão que a promove ou com a unidade material de conteúdo das manifestações de vontade que a reúne.

Na classificação dos atos segundo o poder que encerram, há uma divisão entre o poder que o ato confere ao agente e posto em obra pelo ato. Ou o ato autoriza determinado agente a decidir conforme sua avaliação dentro dos limites conhecidos, ou o ato em si representa a decisão já tomada.

Na primeira divisão, os atos podem ser classificados como facultativos, discricionários e executivos. Atos facultativos são aqueles que representam mera execução do legalmente previsto, porém só se concretizam mediante deliberação da autoridade administrativa. Nesse ponto a subvenção bem exemplifica esse ato, pois é concedida livremente pelo governo àqueles que atenderem aos requisitos estabelecidos em lei. Ainda na classificação de Ruy Cirne Lima, há os atos discricionários “*respeitos aos quais a autoridade administrativa, embora adscrita a prescrições não-jurídicas, possui, face à regra jurídica, liberdade de determinação, quanto aos respectivo destinatário, objeto ou fim.*”⁶²

Por fim, os atos executivos apenas representam o cumprimento do previsto na Constituição, lei ou regulamento e, portanto, deve ser fielmente observado pelo servidor público que o cumpre.

⁶¹ LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7.ed. rev. e reelaborada por Paulo Alberto Pasqualini, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 216.

⁶² LIMA, Ruy Cirne. *Op. Cit.* p. 243.

Pela classificação dos atos segundo o poder que este possui, sua ramificação ocorre entre atos executórios e não-executórios. O primeiro é aquele em que é desnecessária a análise prévia pelo Poder Judiciário. É possível de imediato a execução coercitiva contra o particular. Esclareça-se que esses atos podem ser analisados pela justiça. Não estão apenas sujeitos à prévia avaliação, podendo posteriormente ser revistos e mantidos ou extirpados. Já o ato não-executório é aquele que carece de prévia apreciação pelo Judiciário. A esse respeito a desapropriação surge como salutar exemplo. Somente mediante um mandado judiciário pode o estado agir coercitivamente contra o desapropriado.

Por fim, há a classificação dos atos administrativos segundo a eficácia. Por esta o ato administrativo divide-se entre válidos e inválidos.

Válidos são aqueles legalmente instituídos que não foram revogados nem suspensos.

Já a invalidação de um ato administrativo pode decorrer da sua inexistência, nulidade, anulação, revogação e suspensão. A invalidação decorrente da revogação ou suspensão é impulsionada pelo interesse da Administração a qual é tomada mediante motivos de conveniência ou de oportunidade. Já a invalidação decorrente de nulidade ou anulação do ato é praticada pelo Poder Judiciário em que pese possa a Administração promover a revogação de ato cuja nulidade ou anulabilidade esteja sendo questionada, conforme estabelece o artigo 53 da Lei nº 9.784/99.

O Professor Almiro do Couto e Silva a anulação do ato administrativo, assim como antecipa debate envolvendo a prevalência da segurança jurídica em determinados casos.

O ato jurídico é anulado quando nele se descobre um vício que caracteriza sua nulidade desde a sua prática. Fundamentalmente, por razões de legalidade, o anulamento do ato administrativo deve ser efetivado, com a ressalva daquelas situações em que a boa-fé e a confiança criaram uma situação de aparente legalidade, com o predomínio da segurança jurídica sobre o princípio da legalidade.⁶³

As causas de nulidade dos atos administrativos foram entabuladas inicialmente pelo artigo 2º da Lei nº 4.717/65, ao prever a incompetência, o vício de forma, a ilegalidade do objeto, a inexistência dos motivos, o desvio de finalidades.

⁶³ SILVA, Almiro do Couto e. *Princípio da legalidade da administração pública e da segurança jurídica o estado de direito contemporâneo*. In: Revista de direito público, nº 84, 1987, n. 15, p. 61

As duas últimas causas de nulidade possuem maior vinculação com o tema aqui debatido razão pela qual merecem maior aprofundamento.

A concessão de determinado incentivo fiscal passa pela existência de motivos. A Lei nº 9.784/99 menciona em seu artigo 50 as circunstâncias em que obrigatoriamente a Administração deve mencionar os motivos que a levou a publicar determinado ato. Observem que a inexistência de motivos pode ser de ordem material – inexistência de fatos que impulsionaram o ato administrativo – e, legal – fundamentação do ato desprovida de previsão legal. Ocorrido algum dos vícios indicados, estar-se-á diante de nulidade do ato administrativo.

O desvio de finalidade ocorre *quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência*.⁶⁴ Há doutrinas divergentes quanto ao sentido que o desvio de finalidade possui. A defendida pelo francês Roger Bonnard afirma caracterizar o desvio de finalidade, se praticado o ato com finalidade diversa da que impulsionou sua ocorrência. Por outro lado, Gaston Jèze afirma ocorrer o desvio de finalidade, quando o ato praticado decorre de motivo determinante diverso do interesse público. Como demonstrado anteriormente, a lei brasileira adota a primeira corrente. Assim, caracteriza-se o desvio de finalidade, quando praticado por motivação pessoal e/ou para benefício de outros.⁶⁵

Por fim, dentro do foco do presente trabalho, oportuno apontar a diferença entre um ato administrativo vinculado e um ato administrativo discricionário. Quando o agente público pratica o ato vinculado, ele o faz em observância ao mandamento legal não realizando qualquer juízo de valor sobre o ato ou suas consequências. Já no ato discricionário, o agente público – mediante seu juízo de valor adequado à conveniência e à oportunidade – implementa o ato dentro daquilo que lhe convier, sempre tendo a Constituição como norte.

É freqüente encontrar na doutrina imagem utilizada para caracterizar o poder vinculado em contraposição ao poder discricionário. Toma-se por empréstimo exemplo utilizado por Odete Medauar em sua obra no qual o poder vinculado teria seu exercício comparado ao da funcionária de um teatro a quem o espectador mostra sua entrada numerada, cabendo a ela somente indicar o lugar marcado no

⁶⁴ Lei 4.717/65, art. 2º, parágrafo único, 'e'.

⁶⁵ LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7.ed. rev. e reelaborada por Paulo Alberto Pasqualini, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 228/231.

bilhete; o poder discricionário seria comparado à funcionária do teatro, quando as entradas não são numeradas e então encaminha o espectador para onde quiser.⁶⁶

A concessão de incentivos fiscais é ato discricionário utilizado como instrumento de política pública pelos governos. No entanto, existente o regramento para sua correta utilização e fiscalização. Sua observância pelos agentes públicos é ato vinculado ao qual estes não se podem furtar. Havendo legislação regramdo a concessão de determinado incentivo, cabe aos agentes públicos avaliar o satisfatório enquadramento e atendimento dos requisitos. Uma vez atendidos, o incentivo deve obrigatoriamente ser concedido.

Da mesma forma como a concessão e o controle sobre os incentivos fiscais padecem de observância de preceitos legais, a retirada de incentivos fiscais do campo de validade requer a observância de preceitos objetivamente delineados, sob pena de contribuir para a insegurança jurídica.

O Supremo Tribunal Federal, quando instado a avaliar a revogação de incentivos fiscais existentes à Zona Franca de Manaus – a qual possui amparo constitucional – além de fundamentalmente julgar o tema, também instruiu o Poder Legislativo. O Ministro Carlos Veloso, na época presidente do STF, afirmou que “a lei federal pode modificar os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus (SDCT, par. único do art. 40). Não pode, entretanto, suprimir os incentivos fiscais, dado que, se o fizer, estará dispondo contra o caput do art. 40, ADCT.”⁶⁷

Da leitura acima é possível extrair que, atendidos os elementos objetivamente estabelecidos para a obtenção do incentivo e sendo ele concedido ocorre a incorporação deste aos direitos de quem o recebe. Assim, inconstitucional será a repentina supressão do incentivo sendo esta promovida por mera deliberalidade do fisco, no mero exercício de um ato discricionário, quando todas as circunstâncias permanecerem inalteradas, qual seja, existência de motivos para sua concessão e cumprimento pelo sujeito passivo das obrigações estabelecidas.

⁶⁶ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 11. Ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2007. P. 106.

⁶⁷ BRASIL. STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 1799. Relator Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 18/03/1999, Tribunal Pleno.

A desconstituição de determinado ato merece detida avaliação. Ana Paula Ávila⁶⁸, ao abordar as distinções entre a nulidade e anulabilidade, afirma que *não apresentam diferença intrínseca: são defeitos com maior ou menor potencialidade para desconstituir os efeitos do ato jurídico existente. É o legislador quem atribui a condição de nulidade ou anulabilidade para os defeitos que ele próprio descreve. O mesmo se diga em relação ao regime dos efeitos da invalidação do ato: é facultado ao legislador fixá-lo.*⁶⁹

Neste ponto é importante a avaliação das conseqüências que o descontrole na concessão de incentivos fiscais podem ocasionar.

II – Consequências do Descontrole na Concessão de Incentivos e Soluções

Decorência de conturbados anos políticos que a antecedeu, a Constituição Federal de 1988 buscou a descentralização do poder reconhecendo autonomia – ainda que teoricamente mais ampla – aos Estados e Municípios. Isso ocorreu em substituição ao regime autoritário imposto pelos militares entre os anos de 1964 e 1988. Nesse período, havia centralização da arrecadação pela União em prejuízo aos Estados e Municípios.⁷⁰

Em razão disso, a ânsia pelo pujante desenvolvimento por parte dos agentes políticos que governam cada Estado e Município resultou em frequentes dúvidas quanto à legalidade de medidas por eles adotadas sob o manto da prosperidade econômico-social, visto que não atendida a legislação existente.

Neste ponto, destaca-se o entendimento defendido por Mizabel Derzi, segundo a qual é inadmissível que as modalidades de benefícios fiscais discriminem por critérios arbitrários e injustificáveis os contribuintes.⁷¹

⁶⁸ Ávila, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 33.

⁶⁹ Tal afirmação é decorrência do previsto no artigo 27 da Lei 9.868/99.

⁷⁰ LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7.ed. rev. e reelaborada por Paulo Alberto Pasqualini, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 57/70.

⁷¹ “As isenções, reduções de tributos e outros benefícios tributários não podem discriminar, utilizando-se de critérios arbitrários, não razoáveis e não justificáveis. (...) Portanto, na extrafiscalidade, em muitos casos, a capacidade contributiva é posta de lado, de forma total ou parcial. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados como incentivos, os destinatários do favor legal podem ser pessoas de grande capacidade econômica.” DERZI, Mizabel Abreu Machado In: BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 937.

Em consequência do descumprimento do ordenamento na concessão de incentivos fiscais, há Estados prejudicados pela política adotada por outros. Da mesma forma, países são prejudicados com as deliberações de algum ente federativo, visto que seus resultados, tendo em conta a globalização, superam as fronteiras geográficas. As consequências das decisões implementadas irradiam efeitos em diversos países ignorando limites territoriais.

Ademais, o descontrole na concessão dos incentivos também resulta em grande entrave jurídico. Muitos contribuintes obtêm incentivos que posteriormente são revistos pelo Poder Judiciário. Por fim, há contribuintes de idênticos setores desenvolvendo suas atividades com tratamento tributário conflitante.

Em decorrência das constantes variações interpretativas quanto aos critérios de concessão dos incentivos fiscais, aqueles que obtêm vantagem sem observância dos preceitos legais sustentam sua permanência sob os mais variados argumentos. Dentre as razões, está a denominada *economicidade*. Por este, o ente que concede ilegal incentivo aduz ser impossível sua exclusão em virtude dos prejuízos financeiros que tal medida excludente irá impor aos contribuintes já beneficiados.

Contudo o artigo 8º da Lei Complementar 24/75 prevê a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído a quem receber a mercadoria, assim como a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente sem observância dos critérios nela contidos. A inobservância referida no *caput* do artigo 8º se refere à necessidade de convênio entre os Estados. Não obstante tal previsão, a doutrina diverge quanto a sua aplicação e validade. José Eduardo de Melo afirma:

“O art. 8º, I, segunda parte, da LC nº 24/75 não foi recepcionado pela CF que somente não concede direito ao crédito em casos de desoneração total do ICMS (isenção e não-incidência) não deveria haver vedação ao crédito em casos de desoneração parcial do ICMS. A situação verificada no Estado de destino (A) somente poderá envolver, exclusivamente, o Fisco de A, e o contribuinte localizado naquela região (A), relativamente à apropriação do crédito de ICMS decorrente de legítima operação, amparada em nota fiscal contendo todos os elementos do negócio mercantil.”⁷²

Ao seu turno, Rogério Pires da Silva sustenta:

⁷² MELO, José Eduardo Soares de. *Incentivos Fiscais de ICMS: aspectos críticos*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da. *Incentivos Fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007, p. 241 242

“A Constituição só proíbe o crédito do imposto nos casos e incentivos fiscais concedidos através de técnicas de isenção ou não-incidência. Os incentivos concedidos mediante redução do imposto devido, ou até mesmo mediante escrituração de crédito presumido, a rigor, não estão incluídos na exceção constitucional. O creditamento do imposto não pode ser obstado pelo Estado de destino da mercadoria se o imposto foi integralmente destacado na nota fiscal – ainda que no Estado de origem do contribuinte tenha tido sua carga tributária reduzida por incentivo fiscal.”⁷³

Em que pese haja razoáveis argumentos de ambos os lados, o incentivo ilegalmente concedido, nesta circunstância, deve ter sua nulidade reconhecida por completo, independentemente da modalidade com que o incentivo tenha sido deferido – por exemplo, isenção total ou parcial – porque a legislação que o regulamenta não restou observada.

Por fim, não obstante a necessidade de instigar a estrita observação da lei para concessão de incentivos fiscais e o afastamento daqueles concedidos sobre variados vícios, não se pode ignorar a necessidade de maior reflexão sobre incentivos eivados de vícios, mas que já produzem efeitos de longa data. Hão de ser sopesados os efeitos que a permanência ou remoção irão implicar, inclusive refletindo a permanente guerra fiscal.

II.1. Guerra Fiscal

Preliminarmente se faz necessário conceituar a expressão que por inúmeras vezes aparece no presente trabalho. Possível defini-la como decorrência de iniciativas políticas de governos subnacionais que repercutem de forma negativa gerando prejuízos a eles em virtude da ineficiência da medida adotada, com repercussão além de seu âmbito de atuação, gerando conflitos entre entes federativos. No objeto deste estudo, a guerra fiscal é resultado da concessão de incentivos fiscais realizados com a intenção de atração de investimentos privados,

⁷³ PIRES DA SILVA, Rogério. Guerra fiscal e represália dos Estados contra os Contribuintes. Repertório IOB de Jurisprudência, nº 6/2000, Caderno I, mar. 2000, p. 156. In: MARTINS, Ives Gandra da. *Incentivos Fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007, p. 241

na qual o vencedor é aquele que consegue atraí-los mediante oferecimento das maiores vantagens.⁷⁴

Ainda, possível conceituá-la como “descoordenada política descentralizada de atração de investimentos privados, mediante renúncia explícita do ICMS.”⁷⁵

Em virtude de seu porte continental, o Brasil envolve diversas culturas e peculiaridades em cada uma de suas regiões. Por questões históricas e geográficas, é notório que determinadas regiões se sobrepuseram umas às outras no que tange ao desenvolvimento econômico. Sabidamente, a região Sudeste centraliza o capital econômico do País e supera, em muito, regiões como o Norte e Nordeste.⁷⁶

Assim, na ânsia de minimizar as disparidades existentes, diversos incentivos foram concedidos a determinadas regiões. Como exemplo, destaca-se a criação da Zona Franca de Manaus⁷⁷ (ZFM) formatada com a intenção de habitar e desenvolver região mais afastada do país resguardando interesses brasileiros sobre a Amazônia a qual é ambicionada pelos grandes países por inúmeras razões entre elas sua biodiversidade e potencial hidrelétrico.⁷⁸

Os Estados têm entre si uma eterna disputa pelo crescimento e desenvolvimento social. Em vista disto, há muitos anos iniciou-se a concessão de diversos incentivos estaduais os quais se afastam do conceito de federação, trazendo retornos apenas ao concedente e aos contribuintes que estão nele estabelecidos, como no caso dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Paraná pela Lei Estadual nº 10.689/1993.

Contudo a guerra fiscal não se limita a uma prejudicial competição entre os Estados da Federação. Os municípios também adotam postura de competição (auto)predatória na ânsia de ter para si investimentos privados que gerem riqueza aos seus cofres. Para tanto, por meio de diversas formas, buscam oferecer vantagens desmedidas em prejuízo de outros municípios que perdem contribuintes e, por consequência, arrecadação.

⁷⁴ PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. *A guerra fiscal no Brasil*. Fundap: São Paulo, 2000, p. 11.

⁷⁵ COSTA, Gustavo Cavalcanti. *O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação brasileira*. Revista tributária e de finanças públicas. RT: São Paulo, jan/fev, 2002, p.88.

⁷⁶ http://www.sep.org.br/artigo/_635_16df5ffd97c8fa047259199136a35f4c.pdf consultado em 12 de junho de 2010.

⁷⁷ Decreto-Lei nº 288/67

⁷⁸ <http://super.abril.com.br/ciencia/amazonia-fosse-territorio-americano-442238.shtml>. Consultado em 12 de junho de 2010.

A guerra fiscal tomou grande impulso nos anos 90, e “o fato decisivo para o ressurgimento do fenômeno tenha sido a retomada do investimento privado na América Latina em geral, desde final dos anos 80, e no Brasil a partir de 1993, bem como a ampla retomada do investimento interno a partir da estabilização em 1994.”⁷⁹

A jurisprudência reiteradamente qualifica *guerra fiscal*. Nas palavras do então Ministro Nelson Jobim, no julgamento da ADIN nº 2.021/SP, “o que define guerra fiscal é a concessão de incentivos com o objetivo de atrair empreendimentos para o território do Estado Federado. A atração de empresas pode não gerar, como no mais das vezes não gera, diretamente, receita ao Estado. Cria, no entanto, empregos. Alavanca a economia regional. Gera ‘renda adicional’ para os residentes do estado, o que, do ponto de vista econômico, é bom para a receita, para a fazenda estadual, tendo em conta o ‘impacto indireto do empreendimento’. Os incentivos utilizáveis na guerra fiscal do ICMS são ‘em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher’. O que sublinho é a característica fundamental da guerra fiscal: atração de investimento. Fora disso, não estaremos perante uma guerra fiscal.”⁸⁰

É de longa data que a guerra fiscal carece de definitivo tratamento a fim de reprimi-la e extirpá-la da realidade brasileira. Esse tratamento teve seus passos iniciais na legislação anteriormente abordada. Pela Lei Complementar nº 24/75, foi estabelecido que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias devem ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Em que pese tal previsão, são inúmeros os casos de desrespeito à Lei Complementar nº 24/75 determinando a concessão de incentivos unilaterais o que alimenta a competição predatória praticada. Em razão das adaptações realizadas com a intenção de contornar o legalmente previsto, tem-se que o constante aprimoramento legislativo deve ocorrer na mesma medida em que tentativas e inovações sejam buscadas para burla da legislação.

⁷⁹ PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. *Op. Cit.* p. 200.

⁸⁰ BRASIL. STF. ADI 2021 MC / SP MEDIDA CAUTELAR Rel: Min. MAURÍCIO CORRÊA DJ: 04/08/1999 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

II.1.1. Formas de Guerra Fiscal

Os incentivos fiscais têm sido ministrados via leis, decretos e até mesmo atos administrativos. Eles possibilitam quatro formas de vantagens apuradas nas palavras de José Eduardo Melo.

“Fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento; adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;

Financeiras: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresa de turismo;

Estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;

Outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação profissional.”⁸¹

Entre a divisão apresentada certamente algumas têm o condão de prejudicar outros estados em maior grau num menor espaço de tempo que outras. Isso ocorre, porque seus efeitos podem ser sentidos tão logo seja concedido determinado incentivo.

Contudo, sempre que o incentivo concedido sem a observância dos requisitos objetivos que o regulamenta implique prejuízos, *latu sensu*, a qualquer contribuinte, o tema deve ser levado ao conhecimento do Poder Judiciário para apreciação do caso em concreto. Avaliado sob o viés de defesa dos interesses difusos, o próprio Ministério Público e associações legalmente constituídas, há mais de um ano detêm legitimidade para levar o tema ao Judiciário, conforme estabelece

⁸¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Incentivos Fiscais de ICMS: aspectos críticos*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da. *Incentivos Fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007, p. 234.

a Lei nº 8078, de 1990, em seu artigo 81 e 82. Por outro lado, a legitimidade para agir isoladamente por aqueles que restarem prejudicados por determinado incentivo está amparada no artigo 3º do Código Processual Civil. Estados que perdem receitas, empresas, que recebem tratamento tributário diverso com relação à concorrente beneficiado pelo incentivo também são partes legítimas a propositura de medidas judiciais visando estancar a desigualdade gerada pela ilegal concessão.

Conduzindo o exposto neste ponto para exemplos práticos, temos o Rio Grande do Sul, que não conseguiu atrair para seu território um fábrica de conhecida montadora de veículos na década de 90. A empresa recebeu do Estado baiano diversos benefícios como isenções de IPTU, entrega de terreno, entre outros incentivos fiscais em âmbito estadual, inclusive em âmbito federal como isenção de imposto de importação, de IPI e IR⁸². Em razão disso, ela acabou se instalando na Bahia em prejuízo do Estado gaúcho que não concedia tamanhas regalias pelas renúncias fiscais, em que pese ao esforço desenvolvido para a conquista desse empreendimento. Gize-se que o empenho foi tão grande por parte do Estado do Rio Grande do Sul, quanto a decepção, a ponto de formar comissão parlamentar de inquérito (CPI) para apurar as causas que levaram à derrota. Dessa CPI se obteve a seguinte conclusão:

5.14.6 – Considerando que a estratégia de Governo para renegociação da Ford levou por suporte, dentre outras, a permissão de que esta empresa permaneceria no Estado, independentemente da concessão de incentivos, mas em função da presença da GM e da posição privilegiada do Rio Grande do Sul em relação ao MERCOSUL;

Considerando que tomou como certa a premissa de que eventual crise mundial econômico levaria a Ford a desistir do empreendimento nesse Estado e em qualquer outro;

Considerando que imaginou a existência de uma verdadeira “conspiração” envolvendo o Governo Federal e o Governo do Estado da Bahia.

Considerando que o Governo pretendia dar outra destinação aos recursos existentes para a instalação da Ford sob o argumento que tal destinação do recurso seria um ato socialmente injusto;

Ao final das investigações realizadas por essa CPI, constatou-se que a totalidade das premissas era equivocada, portanto, errou na condução das negociações com a Ford, culminando com a perda do investimento por culpa exclusiva do Governo atual, causando prejuízos econômicos e sociais irreparáveis.

⁸² Lei Federal nº 9.826/1999.

Em que pese à notória conotação política envolvida nessa CPI – a qual não é objeto de análise –, não é possível ignorar que os movimentos realizados por ambos os estados implicaram vantagem tão somente para o setor privado. Mantendo negociações concomitantes, a empresa pôde optar pela que mais lhe convinha valendo-se da chamada “guerra fiscal”.

O caso em especial resultou na propositura de ação judicial movida pelo Estado do Rio Grande do Sul. Busca o estado reparação pelos prejuízos sofridos com a desistência da empresa de se instalar em complexo criado para recebê-la. Recentemente foi prolatada decisão de 1º grau em que a empresa restou condenada a restituir ao estado valores recebidos a título de subvenção e financiamento.⁸³

Conduzindo os exemplos para a esfera municipal, podemos ramificar a guerra fiscal existente em dois tópicos. Primeiro, pela competência legal de exigência dos tributos e, segundo, a guerra de concessão de incentivos propriamente dita.

Diante da legislação vigente e da deturpada interpretação realizada sobre ela – sempre tendente a interpretar da forma que melhor convier – muitos buscam amparo para a economia financeira. Por outro lado, num único caso, dois municípios podem entender serem legítimos credores para a cobrança do ISS. Pelo termo *local da prestação dos serviços*⁸⁴ temos o local do estabelecimento do prestador ou, na falta, o local de seu domicílio salvo em situações excepcionais, nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/ 2003. Esse termo é flexibilizado em interpretações questionáveis a ponto de municípios em que ocorre a produção dos serviços, e os municípios nos quais os serviços são disponibilizados ao seu tomador se julgarem competentes para o recebimento.

Busca-se a vantagem com a interpretação de *local sede da empresa* o que não se demonstra adequado sob pena de termos aprovadas práticas impróprias de planejamento tributário. Há empresas minimamente ou virtualmente instaladas em municípios com alíquotas de ISS menores unicamente com objetivo de obter economia, quando em verdade toda sua estrutura está sediada em outra cidade.

⁸³ Processo nº 001/1.05.0316264-0. 5ª. Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre. Publicada em 23/12/2009.

⁸⁴ Lei Complementar nº 116/2003 - Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

Nesse aspecto felizmente a jurisprudência apreciou a questão e consolidou entendimento pelo afastamento de tamanha aberração jurídica já sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003.

No segundo tópico, há a concessão irregular de incentivos fiscais. No âmbito estadual como demonstrado até aqui os exemplos são vastos. Na esfera municipal, essa modalidade de guerra fiscal restou mitigada com a Emenda Constitucional nº37/2002 a qual limitou a alíquota na prestação de serviços a dois por cento, salvo casos excepcionais.

Antes desse regramento eram reiterados os casos de guerra fiscal no âmbito municipal. Havia cidades fixando alíquotas muito inferiores a dois por cento.⁸⁵

Exemplificativamente, o Município de Eldorado do Sul, no Rio Grande do Sul, reduziu drasticamente o ISS cobrado para determinados segmentos com a intenção de fazer com que as empresas se instalassem naquela cidade, aumentando a arrecadação municipal. Contudo o resultado não foi alcançado, porque as empresas não promoviam grandes alterações estruturais.

Porém, com esse exemplo, cabe a reflexão quanto à real existência de benefícios para esse município e tantos outros que adotaram postura semelhante no país. Atraídas pela redução do custo tributário, caso promovessem a mudança de sede, muitas empresas em questionável planejamento tributário praticam a instalação de escritórios virtuais ou apenas deslocam os empregados já contratados não agregando mão de obra local, deixando o município apenas com a receita minimizada pela redução de alíquota. Quantitativamente o município pode agregar receita. Porém caso enfocasse seus esforços para trazer empresas para a cidade com aprimoramento de infra-estrutura, logística, dentro outros, poderia manter seus percentuais aumentando efetivamente sua arrecadação.

Deixar de buscar melhorias necessárias para atração de investimentos privados para puramente buscar aumento nominal de arrecadação não reflete desenvolvimento.

⁸⁵ Artigo 14 da Lei nº 2.499 de 19.12.2003 do Município de Santana do Parnaíba:

II.2. Incentivo reconhecido como inconstitucional ou ilegal.

Infelizmente os tribunais brasileiros têm realizado uma avaliação paralela de suas decisões previamente ao enfrentamento do mérito de relevantes questões tributárias. Tal procedimento é decorrência da repercussão econômica que uma decisão causa sobre a sociedade, ou, mais especificamente, sobre as finanças do Estado. Em virtude desse necessário adendo realizado nas decisões de monta, até mesmo como fundamentação na ponderação da abrangência da decisão a ser proferida, a qual recebe a atual denominação de “modulação de efeitos”, a avaliação deste item sobre o presente estudo se impõe.

Entre os defensores desta linha de raciocínio encontramos Amilcar Falcão.

“O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em Direito Civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito à relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato seja qual for a sua forma externa.”⁸⁶

Conforme a posição de José Soares de Melo⁸⁷, para a compreensão da norma jurídica, cabe ao aplicador do sistema jurídico considerar que os fatos (sociais e econômicos, etc.) foram captados pelo legislador (político), e juridicizados, razão pela qual não deve utilizar conceitos e critérios de outras ciências, muito menos considerar finalidades estranhas ao direito.

Alfredo Augusto Becker defende que o direito tributário não deve se limitar a mera “coletânea de leis fiscais *singelamente comentadas à base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação científica jurídica, cuja utilização prática está condicionada a curta vigência da lei fiscal, por natureza a mais mutável das leis.*”⁸⁸

⁸⁶ FALÇÃO, Amilcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 37.

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. Ed. Dialética: São Paulo, 2010, p.244.

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 5

Para o referido doutrinador, não se pode concordar que a orientação dos contribuintes ocorra mediante avaliação de hierarquia dos acórdãos em prejuízo de uma satisfatória avaliação jurídica do tema em questão.

Eros Grau avaliou que a interpretação econômica no direito tributário tem sua origem no Código Tributário alemão de 1919, ponderando que, embora “a interpretação econômica não pressuponha a substituição de critério jurídico por outro, estranho ao Direito, o princípio da interpretação econômica foi adotado pelo Direito Positivo brasileiro.”⁸⁹

É nesse aspecto que surge grande dificuldade da doutrina e da jurisprudência. A interpretação econômica deve ser utilizada como elemento complementar à fundamentação jurídica, em vez de elevá-la ao patamar de guia mestre a ser seguido. Interpretando-se dessa forma, os números ganham peso superior ao texto legal.

Diante disso, surge valioso embate entre as extensões que determinada decisão que afaste um incentivo fiscal concedido mereça receber. Com base na Lei nº 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal pode modificar a extensão de suas decisões considerando razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Pode assim restringir a eficácia de decisão que reconheça a inconstitucionalidade de lei a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento estabelecido pelo próprio STF.

As premissas básicas que devem ser observadas são a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

A segurança jurídica ocorre diante da previsibilidade das consequências referentes a seus atos, possibilitando-lhe conhecer as normas de regulação, criando as expectativas de que o fato ocorra e sua regra previamente conhecida seja aplicada.

Pela segurança jurídica, busca-se assegurar ao cidadão a certeza de sua situação jurídica, o que se faz de duas formas: (a) segurança jurídica *ex ante*, relativa aos mecanismos que tornam possível o conhecimento e a interpretação do direito (legalidade, certeza do direito: publicidade, clareza, etc); (b) segurança jurídica *ex post*, concernente aos mecanismos de garantia da estabilidade dos

⁸⁹ EROS GRAU, Conceito de tributos e Fontes de direito tributário, São Paulo, resenha Tributária, 1975, p 77. Apud: MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. Ed. Dialética: São Paulo, 2010, p.245.

mecanismos anteriores, com o reconhecimento de uma pauta de comportamento do cidadão diante do caso concreto.⁹⁰

A expressão *excepcional interesse social* é extremamente vaga. Sua ambiguidade permite inúmeras interpretações quanto à sua finalidade e extensão. “É interessante observar que o legislador pátrio preferiu o termo *excepcional interesse social* a *excepcional interesse público*. De plano é de se inferir que, se esta parte do dispositivo for considerada válida, através do seu uso deverá ter prevalência o interesse da sociedade – por suposto: a soma dos interesses individuais -, quando contraposto aos interesses do próprio Estado”⁹¹. É possível assim contrapô-la até mesmo com a segurança jurídica, visto que a dificuldade de classificação e de aplicação leva à imprevisibilidade, o que é repudiado pelo princípio da segurança jurídica. Diferentemente desta, o *excepcional interesse social* não possui amparo constitucional, ao contrário, distancia-se dos princípios fundamentais da Carta Magna.

Sobre essa modificação na extensão dos efeitos das decisões judiciais são valiosas as palavras do Professor Humberto Ávila, que utiliza o direito alemão nos ensinamentos de Klaus Schlaich. “O ‘*apelo ao legislador*’ e a ‘*declaração de incompatibilidade das leis*’ são dois modos de controle da constitucionalidade das leis desenvolvidos pelo *Bundesverfassungsgericht*. Enquanto no ‘*apelo ao legislador*’ a norma é declarada (ainda) constitucional – julgamento de rejeição da inconstitucionalidade -, o legislador, porém, é obrigado imediatamente a restabelecer uma situação de total constitucionalidade ou a afastar uma ameaçadora inconstitucionalidade futura: no caso da ‘*declaração de incompatibilidade*’, a inconstitucionalidade da norma é mantida – declaração de inconstitucionalidade. Ela não pode ser mais, em princípio, aplicada, e o Tribunal decide, se e por quanto tempo pode ser admitida a sua aplicação.”⁹²

Tal procedimento sinaliza a intromissão política no Poder Judiciário o qual se submete a ajustes necessários ao melhor desenvolvimento das atividades governamentais. Há aspectos políticos em muitas decisões judiciais o que se distancia da correta aplicação da técnica jurídica. Ademais, o Judiciário opta por

⁹⁰ Ávila, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.148

⁹¹ Ávila, Ana Paula Oliveira. *Op. Cit.*, p.166

⁹² AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. rev. e atual. Saraiva: São Paulo, 2008 p. 294.

tangenciar os temas controversos afirmando não possuir competência para regulamentação de matéria, quando instado a corretamente aplicar a legislação sob difundido argumento do legislador negativo.⁹³

Cumprido destacar, por outro lado, que o objetivo do Supremo Tribunal Federal é zelar pela Constituição Federal e, portanto, primar pela preservação do Estado Democrático de Direito. Assegurar a estabilidade do ordenamento estatal, permitindo a segurança jurídica. Em sendo assim, é adequada e proporcional a limitação de efeitos de uma relevante decisão tendo em conta a existência de interesses maiores a serem protegidos, em que pese ao equívoco no atendimento da legislação.

O Ministro Eros Grau, ao ponderar sobre a interpretação constitucional, afirma que *“o que se passa em verdade é que a interpretação constitucional impõe ao intérprete a utilização de múltiplos métodos, se bem que primordialmente informados – e conformados – por uma linha de atuação que menos reflete uma opção preferencial por qualquer deles do que adesão a determinada postura ideológica. É que o intérprete – como julgador, qual observa Nilo Bairros de Brum – “é condicionado por sua cultura jurídica, suas crenças políticas, filosóficas e religiosas, sua inserção sócio-econômica e todos os demais fatores que forjam e integram sua personalidade. Disto não se pode sacar a conclusão de que qualquer norma constitucional, como qualquer norma jurídica, admite qualquer interpretação. Por certo que não. É certo também, no entanto, que todas essas circunstâncias prosperam no sentido de colocar o intérprete em posição preconceituosa (de pré-conceito ideológico, seu) perante a norma a interpretar, esta também veiculante de mensagem ideológica. Pois é certo, ainda, que no nível normativo se opera a cristalização de mensagens ideológicas: a norma jurídica é sempre expressiva de uma ideologia, ao menos em sentido fraco.”*⁹⁴

A extensão a ser atribuída à revogação decorrente da inconstitucionalidade de um incentivo fiscal há que considerar o princípio da segurança jurídica e boa-fé. Nisso se embasa o STF⁹⁵. O Ministro Carlos Ayres Britto realizou detida ponderação acerca da proteção dos atos pelo passar do tempo no sentido de dar estabilidade

⁹³BRASIL. STF. RE 493234 AgR / RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJU. 27/11/2007

⁹⁴ GRAU. Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Malheiros. São Paulo, 4.ed. 1998, p. 169.

⁹⁵ BRASIL. STF. MS 26117/DF Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJU 20/05/2009.

àquilo que se firmou/ocorreu e nada se promoveu para modificá-lo. “A própria Constituição de 1988 dá conta de institutos que têm no perfazimento de um certo lapso temporal a sua própria razão de ser.” Porém o Ministro reconhece a dificuldade de tornar palpável um critério que bem o delimite. No caso em questão decidiu pela aplicação de prazo de cinco anos para pleitear a anulação de ato da Administração Pública de ascensão funcional no que, em face do decurso do tempo, restou mantida.

Para Mauro Cappelletti, “as consequências da inconstitucionalidade da norma e a eficácia da norma devem ser definidas de modo a não prejudicar aquele mínimo de certeza e estabilidade das relações e situações jurídicas.”⁹⁶ Se isso restar desrespeitado, o ideal de segurança jurídica retornará ao patamar de norma pragmática. Especificamente quanto à concessão e ao controle de incentivos fiscais, resultará na total inexistência de critérios o que implicará total instabilidade nas relações.

Neste ponto, destacam-se as palavras do Professor Almiro do Couto e Silva: “A tolerada permanência do injusto ou do ilegal poder ir dar causa a situações que, por arraigadas e consolidadas, seria iníquo desconstituir, só pela lembrança ou pela invocação da injustiça ou da ilegalidade originária.”⁹⁷ Ainda, para o citado professor, “o tempo e a experiência histórica também alteram, no quadro da condição humana, a face da justiça quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material.”⁹⁸

O professor Humberto Ávila⁹⁹, utilizando dos ensinamentos de Klaus Tipke, afirma que:

“o princípio da segurança jurídica exige, quando muito, que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais. Ele afeta também a proibição da analogia, que foi representada pela doutrina tributária como consequência do sobreprincípio do Estado de Direito, da legalidade, da determinação da hipótese de incidência e da anterioridade.”

⁹⁶ CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparada*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1984, p. 124.

⁹⁷ SILVA, Almiro do Couto e. *Princípio da legalidade da administração pública e da segurança jurídica o estado de direito contemporâneo*. In: Revista de direito público, nº 84, 1987, n. 15, p. 63

⁹⁸ SILVA, Almiro do Couto e. *Op Cit*, 1987, p. 63.

⁹⁹ AVILA, Humberto B. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. ver. e atual. Saraiva: São Paulo, 2008, p. 310.

Nesse sentido, a segurança jurídica baliza relações, e sua observância merece atenção maior em relação à pretensa segurança jurídica daquele contribuinte que obtém determinado incentivo fiscal e dele se beneficia por anos em que pese crivado de ilegalidades.

Humberto Theodoro Júnior, ao apreciar o princípio da segurança jurídica, concluiu que até mesmo este é passível de flexibilização.

“Na ordem normativa, o valor máximo é o da regra constitucional, que, uma vez violada acarreta imediatamente a invalidade da norma inconstitucional ofensiva à supremacia da Lei Maior. No entanto, a lei prevê situações em que a segurança jurídica, em setores sensíveis a relevantes valores de ordem pública ou excepcional interesse social recomenda tenha a decretação de inconstitucionalidade efeito apenas para o futuro (ex nunc), preservando-se, assim, os efeitos da regra inválida anteriormente produzidos.”¹⁰⁰

Este entendimento, contudo, não é o mais apropriado. O princípio da segurança jurídica, nas palavras do Professor Humberto Ávila, detém contornos de *sobreprincípio*¹⁰¹ o que o afasta da possibilidade de equiparação e do sopesamento de princípios a fim de saber qual deve prevalecer, e em que medida sobre o outro. Em verdade, o que afirma Theodoro Júnior vai ao encontro da flexibilização da regra (lei) que determina a eliminação completa e sumária da norma reconhecida como inconstitucional. Dessa forma, não se estará valorando o princípio da segurança jurídica, porque regras prévias existem e, uma vez não atendidas, devem irradiar efeitos com a nulidade até a observância do regramento.

Já o princípio da boa-fé representa outra barreira à retroação de norma posteriormente reconhecida como ilegal ou inconstitucional. Esse princípio impõe uma maior ponderação quanto às relações praticadas à luz de ordenamento ilegal/inconstitucional o qual resulte em efeitos perante as partes ao longo dos tempos considerando que, à época, as normas que regulamentavam a relação gozavam de aparência de validade.

¹⁰⁰ JUNIOR, Humberto Theodoro. As reformas do direito processual civil e o princípio constitucional da segurança jurídica. P. 257, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) O processo na Constituição – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

¹⁰¹ AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. rev. e atual. Saraiva: São Paulo, 2008.

Nesse sentido, observamos as palavras do Ministro Eros Grau a respeito do tema no julgamento de Recurso Extraordinário:¹⁰² *“É certo ademais que na linha do que observou o Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE n. 328.232, DJ de 20.4.05, embora a lei inconstitucional pereça mesmo antes de nascer, os efeitos eventualmente por ela produzidos podem incorporar-se ao patrimônio dos administrados, em especial quando se considere o princípio da boa-fé, extraído do disposto do artigo 37, caput, da Constituição do Brasil.”*

Há diversos elementos a serem considerados previamente à determinação da retroatividade da norma. Misabel Derzi afirma taxativamente que *“o princípio da irretroatividade das decisões judiciais é, ao mesmo tempo, manifestação da segurança jurídica (proteção da confiança). Mas a sua violação, em cada caso concreto, configura ainda desrespeito à boa-fé do jurisdicionado”*. Ainda, ingressando na seara das instabilidades das decisões judiciais e de suas consequências, afirma que *“quem pautou a sua conduta de acordo com a orientação dos tribunais superiores, então vigente, à época da prática do ato. Nem a mudança na composição do Supremo Tribunal Federal, nem a sincera alteração do entendimento relativo a certa matéria, cláusula ou princípio constitucional, nada justifica o abandono da fundamentação coerente, da segurança e do Estado de Direito. As evoluções da jurisprudência devem operar para os casos futuros, sem nenhuma quebra de confiança.”*¹⁰³

Transpondo as consequências a serem avaliadas quando reconhecida a inconstitucionalidade de determinada norma para o tema central do presente trabalho, é possível o entendimento de que tal matéria em muito pouco se diferencia das exceções que justifiquem a não retroação da norma. Aquilo que não é compatível com a Constituição merece ser retirado do ordenamento jurídico. Para tanto, abaixo foram avaliados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade tão somente sob o ângulo de decisões tributárias buscando ponderar acerca da aplicação de efeitos *ex tunc* e *ex nunc*.

¹⁰² BRASIL. STF. RE 359043 AgR / AM - AMAZONAS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 27/10/20006.

¹⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no direito tributário*. p. 193, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) O processo na Constituição – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

II.2.1. Efeito “ex tunc”

Como demonstrado anteriormente, a regra geral na qual a norma tida como inconstitucional possui eficácia *ex tunc* é passível de flexibilização. Isso é possível, quando em circunstâncias excepcionais restar caracterizado que haverá maior justiça e manutenção do equilíbrio social mediante a permanência do fato/evento ocorrido com base em legislação inconstitucional, se comparada a aplicação taxativa de nova lei em substituição à inconstitucional.

Em razão dessa excepcionalidade, uma norma tida como inconstitucional deixa de irradiar seus efeitos a fatos pretéritos os quais deverão permanecer incólumes. No entanto deve ser melhor avaliado quais são as circunstâncias excepcionais que justifiquem a excepcionalidade, isto é, quais são os elementos de justificação de bloqueio à regra da eficácia *ex tunc*, bem como se há possibilidade de sua aplicação, quando abordados os incentivos fiscais.

Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *“o excepcional interesse social pressupõe uma avaliação das circunstâncias e, nelas, da peculiaridade do interesse. Para essa avaliação é preciso entender como nela atua uma valoração técnico-social ou política, que dá suporte à valoração jurídica. Trata-se da apreciação da norma enquanto técnica social, na qual se utilizam certos meios para obter certos fins.”*¹⁰⁴

Indubitavelmente o tempo é um dos critérios a serem observados na aplicação da irretroatividade da decisão que afasta determinada norma do ordenamento jurídico em face de sua inconstitucionalidade.

O critério temporal traz consigo a problemática da inexistência de previsão legal quanto ao transcurso de lapso temporal a ensejar a irretroatividade de uma decisão que afasta um incentivo fiscal concedido. É possível afirmar que o fato de usufruir do benefício fiscal por mais de cinco anos não seja um elemento justificador em face da inexistência de “grande” transcurso de tempo ao passo que, quem modificou completamente sua estrutura empresarial em razão de um benefício e se beneficia dele por dois anos deve ter este direito assegurado? A inexistência de previsão legal predeterminando o critério temporal que deve ser utilizado eleva ao

¹⁰⁴ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, *Do efeito ex nunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *O processo na constituição*. Quartier Latin: São Paulo 2008, p. 548.

intérprete a condição de legislador visto que, por seu livre convencimento, responderá à indagação proposta.

Nas situações em que a decisão judicial extrapole o limite das partes envolvidas, interessando e atingindo, ainda que indiretamente, a todos os membros de uma sociedade, há elementos a justificar a modificação da extensão da decisão judicial. No entanto a afirmação que busca uma saída traz consigo novas dúvidas. Qual a amplitude das palavras *repercussão* e *sociedade*? Mudança completa de paradigmas em virtude da decisão? Alteração mínima da conduta das empresas em virtude da decisão? A decisão proferida deve ser considerada sobre toda a região envolvida pela decisão? Sobre parcela dela já é suficiente?

Diante desse simples exemplo é possível perceber a inexistência de critérios para aferição dos que regulam a excepcionalidade a qual retira a eficácia *ex tunc* de determinada decisão que reconhece a inconstitucionalidade de uma norma.

Para apuração de quais critérios autorizam a irretroatividade da norma, devem ser considerados os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, boa-fé, segurança jurídica dentre outros vinculados especificadamente a cada caso *in concreto*. Da mesma forma, no campo do direito tributário, mais especificamente quanto a critérios de concessão e de controle dos incentivos fiscais, devem ser sopesados os mesmos princípios, dando-se ênfase à excepcionalidade do interesse social ao caso concreto. *“Pode ocorrer que, do ponto de vista técnico, econômico e político, o interesse social mereça destaque enquanto objetivo da norma inconstitucional, mas é o senso de justiça social, ou seja, a percepção de um desequilíbrio desproporcional nos interesses sociais em questão, a provocar mais prejuízos do que resultados positivos, que deve guiar o juízo sobre a excepcionalidade.”*¹⁰⁵

É preciso considerar que há elementares mecanismos de bloqueio aos efeitos *ex tunc* de lei tida como inconstitucional. Não ocorre retroação para atingir direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, visto que a insegurança decorrente de retroação que não respeite as situações indicadas anteriormente representaria maior agressão à Constituição Federal. Neste ponto, em antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal há curiosa linha de raciocínio que

¹⁰⁵ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, *Do efeito ex tunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *O processo na constituição*. Quartier Latin: São Paulo 2008, p. 549.

ponderou a impossibilidade de reconhecer a inconstitucionalidade de uma lei tendo em vista que esta regulou situações já atingidas pelo trânsito em julgado.¹⁰⁶ Nos dias atuais, a adoção desse entendimento pelo STF representaria o esvaziamento desse tribunal uma vez que provavelmente inúmeras situações foram atingidas pelo trânsito em julgado. Tal linha de raciocínio não merece acolhida exatamente porque, com o passar dos anos e o avanço da legislação e jurisprudência, novos entendimentos foram formulados. Assim, situações pretéritas anteriormente julgadas podem vir a ser objeto de futuras decisões em sentido contrário.

Como visto acima, em que pese inclusos na seara da subjetividade, são diversos elementos que dão azo à flexibilização da retroatividade da norma. Neste ponto, com o passar dos tempos, inegavelmente a economicidade da decisão judicial ganhou força em contrapartida à detida avaliação da legislação cuja constitucionalidade está sendo questionada. Os posicionamentos dos Ministros do STF quanto à extensão a ser atribuída à determinada decisão têm importância quase similar à avaliação do contexto legislativo debatido. As consequências de uma decisão judicial que reconheça a inconstitucionalidade de uma norma e, assim, seu efeito *ex tunc* “*pode levar os tribunais competentes, até inconscientemente, a evitar o mais possível a declaração de invalidade da norma, à vista dos efeitos radicais sobre o passado*”¹⁰⁷

O Ministro Marco Aurélio abordou o tema aqui debatido o qual recebe o manto de efeito prospectivo. “*A fixação de efeitos prospectivo a decisão no sentido da glosa de tributo disciplinado em norma não compatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República, visando à feitura de caixa, com o enriquecimento ilícito por parte do Estado – gênero -, em detrimento dos contribuintes no que já arcam com grande carga tributária.*”¹⁰⁸

Em que pese o cerne da decisão não esteja vinculado à concessão de incentivos fiscais, extrai-se o entendimento do citado Ministro quanto à necessidade de observância de preceitos legais para a validade dos incentivos. Assim, uma vez

¹⁰⁶ BRASIL, STF, Rp 700 SP Relator(a): Min. VICTOR NUNES DJ 27/06/1967 Tribunal Pleno, Sr. Haroldo Valadão (Procurador Geral da República): (...)Data venia, não me parece que a representação de inconstitucionalidade possa ser prejudicada pelo fato de a lei já ter sido aplicada e, na sua aplicação, ter havido acórdãos e sentenças transitadas em julgado. (...) Não pode prejudicar a representação de inconstitucionalidade de lei, que é em tese, que a aplicação que esta lei, ainda não julgada inconstitucional, tenha dado ao caso concreto.

¹⁰⁷ BRASIL. STF. Adin 1.102-2/DF. Relator: Min. Maurício Correa, 1995. Voto do Min. Sepúlveda Pertence. DJU 17.11.1995

¹⁰⁸ BRASIL. STF. AI 682.381. Relator Min. Marco Aurélio. Primeira Turma, DJ. 04.12.2009.

não observados, o seu total afastamento do ordenamento jurídico se impõe, tendo em vista a necessidade de observância da legislação existente. Uma vez desatendido, temos que a relativização se tornará rotina. Como conseqüência, teremos implantadas soluções distintas, para idênticas situações, na qual as partes envolvidas sejam um dos critérios de julgamento, o que se distânciava do princípio de igualdade de tratamento entre os contribuintes.

Convém indicar recentes julgados do STF no que tange à chamada modulação dos efeitos de uma decisão. Ao julgar um dos primeiros processos passíveis de julgamento no seu mérito¹⁰⁹ referente à (in)constitucionalidade do Funrural, tributo incidente sobre a produção rural, os Ministros do STF abordaram a modulação dos efeitos dessa decisão. A modulação de efeitos restou afastada. Contudo cabe referir a grande divergência de entendimentos acerca da aplicabilidade da modulação de efeitos no presente caso. O Ministro Gilmar Mendes suscitou a existência de *“uma tese corrente que não aceita a modulação de efeitos em matéria tributária. (...) entendo que era possível sim, fazer essa modulação de efeitos desde que não afetasse os processos”*¹¹⁰

Do mesmo modo, a Ministra Ellen Gracie ponderou no citado julgado que *“considerando a evolução do sistema brasileiro, verifico que, a partir de agora, nós nem sempre teremos muitos precedentes sobre uma mesma matéria. Deveremos solucionar a matéria de uma só vez. Portanto, esse caso, no qual a matéria pela primeira vez vem ao Plenário, ensejaria, sim, a oportunidade de modulação de efeitos.”*

Por outro lado, o Ministro Marco Aurélio, relator no citado processo, afirmou que até mesmo para a modulação de efeitos *“há balizas. Estamos a julgar um conflito de interesses específicos. Podemos decidir quanto a interesses jurídicos não versados neste processo, e simplesmente dizer que os cidadãos em geral, as empresas, pessoas jurídicas, não poderão entrar em juízo para reclamar devoluções? Quanto à segurança jurídica, sabemos que há um elemento que a informa – a prescrição – a abranger a repetição do indébito. Então, creio que, no caso, no que se quis preservar a segurança jurídica se preservou, cogitando de prazo para ajuizamento da ação.”*

¹⁰⁹ BRASIL. STF. RE 363.852/MG, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno. DJU 03/02/2010

¹¹⁰ BRASIL. STF. RE 363.852/MG, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno. DJU 03/02/2010

No mesmo entendimento, o Ministro Cezar Peluso afirmou que *“essa generalização da modulação de efeitos, em matéria tributária, na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito. Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não servem mais para nada.”*

Por outro lado, em julgado anterior¹¹¹, o tema recebeu entendimento diverso. Nessa ocasião, o Ministro Gilmar Mendes, relator do processo, acolheu *“parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.”*

Já o Ministro Marco Aurélio novamente reafirmou seu entendimento pela inaplicabilidade da modulação de efeitos, reconhecendo até mesmo a incongruência por parte do STF em proferir entendimentos tão divergentes. *“Não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos –, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.”*

Diante dos debates sobre a questão no seio do Supremo Tribunal Federal, o estudo da modulação de efeitos das decisões torna-se importante sobretudo quando realizado pelo prisma da inconstitucionalidade de incentivos fiscais.

Como consequência dessa instabilidade nos posicionamentos do Poder Judiciário, investimentos deixam de ocorrer, reavaliações empresariais são realizadas, tudo levando em conta que aquilo que hoje está no papel (mundo jurídico), amanhã poderá não estar. Em que pese seja reconhecido ao Judiciário o exercício da discricionariedade e livre convencimento do juiz, a fim de melhor aplicar o direito no caso em concreto, situações similares – no que tange à possibilidade de aplicação de efeitos *ex tunc* – ainda recebem tratamento distintos.

¹¹¹ BRASIL. STF. RE 556664 / RS, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJU 14/11/2008.

O afirmado acima pode ser exemplificado com caso hipotético. Durante longos anos uma empresa sediada na região sudeste do país manteve, por meio de diversos sacrifícios e endividamentos, suas operações. Baseado na alternância política num dos estados do nordeste brasileiro, no qual tomou posse grande amigo do proprietário dessa empresa, essa promoveu sua transferência para o estado nordestino. Essa decisão foi tomada fundamentalmente em virtude de incentivos fiscais concedidos os quais desatendem as normas regulamentadoras dos incentivos fiscais.

Ato contínuo, o estado do sudeste que perdeu sua arrecadação questionou na justiça o incentivo fiscal concedido. Transcorridos longos dez anos de tramitação processual, sobreveio decisão julgando inconstitucional o incentivo ofertado. Quais são os efeitos dessa decisão? Há que se falar em segurança jurídica, boa-fé? De qual parte? Do empresário, do estado do nordeste que se “beneficiou”? Há que se falar em retroatividade ou irretroatividade no presente caso? Como demonstrado anteriormente, a instabilidade de posicionamentos por parte do Poder Judiciário, notadamente do Supremo Tribunal Federal, faz com que as respostas sofram variações radicais. Assim não é possível emitir entendimento com a certeza de que esse restará confirmado em julgamento.

É dentro deste emaranhado legislativo recoberto por instáveis e opostos posicionamentos do Poder Judiciário que se impõe a fixação de critérios palpáveis à luz da aplicação de efeitos *ex tunc* de decisões que reconhecerem a inconstitucionalidade de norma no âmbito do direito tributário. Há uma necessidade de tornar claras e previsíveis as consequências de medidas adotadas por contribuintes e entes federados.

II.2.2. Efeito “ex nunc”

Em virtude de previsão legislativa, o efeito *ex nunc* pouco deveria se relacionar com a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, haja vista ser a retroatividade a regra geral, aplicando-se, portanto, efeitos *ex tunc*. O efeito *ex nunc* estabelece que a norma tida por inconstitucional teria seus efeitos apenas irradiados sobre fatos posteriores a sua declaração.

Cabe frisar que há posicionamentos no sentido de que “a norma inconstitucional jamais poderia ser considerada como nula ou inexistente ab initio,

*uma vez que a norma jurídica tem sempre validade, de modo que ela não pode ser nula, podendo apenas ser anulada.*¹¹²

No entanto, em razão do anteriormente exposto, o efeito prospectivo de uma decisão judicial ganha força com o passar dos anos. A respeito do tangenciamento dos argumentos jurídicos como fundamentação, o Ministro Moreira Alves concluiu que *“não se podem apresentar soluções com base em critério meramente pragmático”* sendo necessário *“um fundamento jurídico, para decidir”*¹¹³ haja vista que no Judiciário os argumentos adotados pelas partes como forma de convencimento se afastam do debate judicial que compete ao Poder Judiciário. A repercussão econômica tem sido argumento reiteradamente utilizado pelo fisco no sentido de direcionar decisões considerando as implicações que elas impõem aos cofres públicos.

Henry Gonçalves Lumertz, em sua dissertação, defendeu a existência da manipulação pela prática jurídica dos elementos aplicáveis ao caso de declaração de inconstitucionalidade da norma. *“Apesar de largamente dominante a concepção de que a norma inconstitucional é nula, inválida, inexistente e ineficaz, e que a decisão de inconstitucionalidade possui eficácia declaratória e ex tunc, a doutrina brasileira e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal conhecem outras concepções acerca das consequências da inconstitucionalidade da norma e da eficácia da decisão de inconstitucionalidade.”*¹¹⁴

Importante esclarecer que as sentenças declaratórias possuem efeitos *ex tunc*. A declaração de inconstitucionalidade de uma norma pela competente ação declaratória de inconstitucionalidade impõe o afastamento completo da norma, tornando fatos pretéritos, com base em legislação inconstitucional, desprovidos de amparo legal. Ademais, reconhecida a inconstitucionalidade, por esta via há de ser reconhecido também o efeito *erga omnes* da decisão situação em que ninguém poderá se distanciar ou contrariar o entendimento adotado.

¹¹² FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*, p. 276 In: ROSAS, Roberto. *Direito processual constitucional: princípios constitucionais do processo civil*. 3.ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1999, p. 82-3

¹¹³ BRASIL.STF. Representação nº 980/SP. Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJU 19/09/1980.

¹¹⁴ LUMERTZ, Henry Gonçalves. *Processo de controle de constitucionalidade: Revisando a inconstitucionalidade da norma*. Dissertação (Mestrado em direito tributário), UFRGS, 2006, p. 111-12.

Contudo, como já demonstrado anteriormente, as decisões de maior repercussão estão, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, sujeitas à ponderação quanto a sua extensão impondo em muitos casos a aplicação de efeitos *ex nunc*. *“Por outro lado, devemos observar que questionada determinada norma por via de medida cautelar os papéis quanto aos efeitos da decisão são invertidos, ou seja, a eficácia da decisão possui efeitos ex nunc.”*¹¹⁵

Assim, é possível observar que a escolha da via processual merece detida avaliação, caso seja intenção o afastamento de determinada norma, sob a alegação de ser ela inconstitucional, haja vista as diferentes consequências possíveis.

Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior,¹¹⁶ a atribuição de efeitos *ex nunc* representa um resguardo das situações ocorridas no passado sob a égide de lei vigente à época com sua constitucionalidade preservada. Em razão disso, afasta-se a possibilidade de perda de sentido decorrente do reconhecimento de nulidade ou repristinação da norma.

Ricardo Ribeiro¹¹⁷ afirma merecer *“sopesamento o princípio da confiança, pois maior proteção dar-se-á aos benefícios fiscais condicionados, onde a dignidade da proteção se faz mais intensa, em razão das obrigações que o contribuinte teve que cumprir para ter direito ao favor legislativo. É que estes possuem uma natureza bilateral que não pode ser desconsiderada. Não seria lícito que a Administração atraísse o particular para que investisse em projeto onde está presente também o interesse público e, num momento seguinte, cumpridas as condições pelo particular, considerasse ilegítima a concessão do favor fiscal motivador da atuação do contribuinte.”*

¹¹⁵ Ávila, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.77.

¹¹⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Do efeito ex nunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O processo na constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 539.

¹¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da confiança Legítima do Contribuinte*. Apud: PAULSEN, Leandro, *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 12. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 1022

II.2.3 – Necessidade de Elementos Objetivos à Aplicação dos Efeitos em Matéria Tributária.

Como visto anteriormente, a concessão de incentivos fiscais pressupõe a observância de legislação que a regulamenta. Ainda, diante da flexibilização das decisões em prol da segurança jurídica e boa-fé, muito se pergunta: qual a exata medida em que esta mereça ser aplicada em matéria tributária? Ainda, especificamente quanto ao tema, qual a aplicação dos efeitos, quando engloba a concessão e a manutenção de incentivos fiscais? Qual a relação entre a regra da legalidade e o princípio da segurança jurídica?

É claro que a Constituição Federal alberga os princípios e as garantias que regem a vida em sociedade. Entre eles está a regra da legalidade, direito adquirido, contraditório, devido processo legal, anterioridade, irretroatividade, isonomia, vedação de confisco, capacidade contributiva, tipicidade, proporcionalidade. O objetivo primordial é de assegurar aos contribuintes a certeza e a segurança jurídica das relações estabelecidas com o Estado.

Complementando a regra da legalidade – e afastando-o em outros momentos – *“o que o princípio da segurança tutela é a boa-fé, a sinceridade de propósitos e a dignidade da confiança, e não a esperteza e a malícia inerentes a um pacto entre contribuintes e governantes que, quase sempre, foram alertados quanto à ilegitimidade dos benefícios fiscais [de ICMS sem a celebração de convênio] e acreditam na impunidade na cobiça desses, em detrimentos dos demais integrantes do mercado que não tiveram acesso aos requisitos legais encomendados e dos demais estados que vêem sua arrecadação esvaziada por tais manobras.”*¹¹⁸

Em matéria tributária, *“o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal abstrata e obrigatória, clara, precisa e suficiente.)”*¹¹⁹ O princípio vige e vale em todo o território nacional subordinando os legisladores das três ordens de governo da Federação. *“Nenhum tributo (gênero) tirante as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou*

¹¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da confiança Legítima do Contribuinte*. Apud: PAULSEN, Leandro, *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 12. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 1022.

¹¹⁹ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 202.

*minorado após criado) sem lei. Há princípio da legalidade na instituição e na majoração dos tributos, [bem como na observância de concessão de incentivos fiscais], como especialmente dita a Constituição.”*¹²⁰

Agregando a regra da legalidade, destaca-se o artigo 111 do Código Tributário Nacional. Por esse artigo é vedado o extrapolar que implique na ampliação do previsto em lei. Nesse aspecto o próprio Judiciário reconhece sua limitação, quando instigado a dar ampliação extensiva daquilo que não está literalmente previsto.¹²¹

Dos elementos objetivos a serem considerados, o princípio, ou sobreprincípio, da segurança jurídica e a regra da legalidade, somente esta possui clara delimitação. Em que pese sua concessão possa ocorrer mediante ato administrativo ou decreto, o incentivo fiscal para ser válido e irradiar efeitos deve estar previsto em lei. Sua observância acaba por externar a todos os envolvidos e interessados a segurança jurídica necessária – até decisão que a julgue inconstitucional. Por outro lado, é a própria segurança jurídica que determina uma

¹²⁰ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001, p. 79.

¹²¹ AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). – (...) ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes. AI 360461 AgR / MG, Rel. Min. CELSO DE MELLO Publicação 28/03/2008,: Segunda Turma.

flexibilização ao legalmente previsto para assegurar situações excepcionais. Invariavelmente complemento a regra da legalidade, a segurança jurídica pode se opor a essa regra. Isso ocorre nos casos excepcionais os quais possuem grande subjetividade em que cabe ao Poder Judiciário sua ponderação. Contudo, nesses casos, como demonstrado anteriormente, muitas vezes utilizam-se como elementos de fundamentação critérios estranhos ao direito. Em razão disso afirma-se a necessidade de fixação de critérios palpáveis a fim de retirar o elevado subjetivismo existente na apuração da eficácia que determinada decisão receberá.

Enquanto não adotado esse critério notadamente em matéria tributária, é necessário avaliar as consequências do descontrole o que para este trabalho ocorre pelas desigualdades de tratamento tributário.

II.3. Incentivo que desigual.

A livre concorrência é elemento basilar à economia global dentro de um estado democrático. *“A livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – “livre jogo das forças de mercado na disputa de clientela” -, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal. Essa igualdade, contudo, é reiteradamente recusada, bastando para que se o confirme, considerar as disposições contidas no art. 170, IX, no art. 179 e nos parágrafos 1º e 2º do art. 171.”*¹²²

A respeito do cenário inicial de competição, o Professor Humberto Ávila avalia os pressupostos da eficiência e suas decorrências. *“De um lado, pode-se interpretar a eficiência como um princípio jurídico autônomo que não só tem o poder de afastar o princípio da igualdade, como, também, tem a eficácia de ampliar o poder de tributar previsto em regras de competência. Segundo essa interpretação, o aplicador deve realizar a eficiência, apesar de inexistir poder de tributar previsto em regra de competência. Em decorrência dessa alternativa interpretativa, a eficiência tem o poder de criar competência, de afastar o princípio da igualdade e de transformar uma presunção em ficção. De outro lado, pode-se interpretar a eficiência - a exemplo do que se faz neste trabalho – como uma metanorma que não tem o*

¹²² GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 3 ed. São Paulo. Malheiros, 1998. p.230.

*poder de afastar o princípio da igualdade, nem de ampliar o poder de tributar previsto em regras de competência.”*¹²³

Utilizando os trechos acima como intróitos neste capítulo, convém refletir sobre as razões que levam à desigualação entre pessoas que estejam inicialmente em igualdade. Os primados constitucionais de viver em uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos deixarão de ser normas programáticas para se tornarem factíveis, quando observados os princípios delineados em nossa Constituição. Contudo o conflito entre os diversos princípios existentes nos leva à necessidade de sopesamento, a fim de extrair aquele que deva prevalecer em cada situação. Neste ponto o estabelecimento de adequada medida de comparação é elemento vital. Esta deve ser pertinente como comparativo tendo em conta a finalidade a ser considerada.

Professor Humberto Ávila utiliza doutrina alemã de Otto Schmidt e Rolf Eckhoff, para afirmar que *“a questão central é, precisamente, saber como escolher a medida de comparação, dentre as tantas disponíveis, e qual deve ser a relação existente entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização.”*¹²⁴

A ponderação entre o princípio da igualdade e o princípio da livre concorrência merece considerações no presente trabalho quando abordada sob a ótica da concessão de incentivos fiscais. Nesse caso, a medida de comparação a ser eleita deve atentar para sua efetividade. Não é possível inferir qualquer violação ou equivocada sobreposição mediante adoção de elemento de comparação imprestável para tal fim.

É incorreto inferir *“violação ao princípio da livre concorrência se a igualdade sequer está presente. A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar os desiguais na medida em que se desigualem. Nesta igualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.”*

¹²⁵

Primeiramente, a mais clara desigualdade resultante de ilegal concessão de incentivos fiscais é a que impõe situação desigual àqueles que inicialmente

¹²³ AVILA, Humberto, *Teoria da igualdade tributária*. Malheiros: São Paulo, 2008, p.94.

¹²⁴ AVILA, Humberto, *Teoria da igualdade tributária*. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 44.

¹²⁵ BARBOSA, Rui. *Orações dos moços, edições casa de Rui Barbosa*. 5. Ed. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. P. 26

recebiam idêntico tratamento. A concessão de desoneração tributária sobre importação de insumos, por exemplo, praticada exclusivamente à determinada empresa. Em que pese à discricionariedade com que tal ato pode ocorrer há que ser observada a generalidade da sua destinação. Descumprido tal preceito, estar-se-á criando ilegal e injustificada desigualdade para os demais contribuintes.

Ainda, é possível a ocorrência de desigualdade entre aqueles que estão em regiões diversas do país. Neste ponto destacam-se as palavras do Ministro Marco Aurélio, em seu voto na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.348-9: *“A ilação que se tira do sistema constitucional é a de que não se pode agasalhar política de renúncia fiscal a beneficiar indistintamente as empresas, pouco importando a região geográfica em que localizadas.”*¹²⁶

Não se está diante de situações iguais, quando são avaliadas as necessidades de incentivos fiscais de contribuintes sediados em região desenvolvida do País com aquela carecedora de maior desenvolvimento e, ainda assim, permanentemente prejudicada em virtude da distância do pólo econômico brasileiro, como no caso da Zona Franca de Manaus.

Por outro lado, há a desigualdade, quando o incentivo fiscal concedido prejudica a empresa de idêntico setor estabelecida na região de destaque em benefício daquela fixada a muitos quilômetros das metrópoles, situação na qual o primado da livre-iniciativa resta prejudicado.

Por fim, a inadequada concessão de incentivos fiscais também irradia efeitos ao mercado externo. O país que convola medidas fiscais adotadas por seus estados/províncias e/ou adota por si, medidas de estímulos e atração a investimentos acaba por retirar investimentos de outros países.

II.3.1. Setor

Os segmentos da indústria, dos serviços e da agropecuária são passíveis de receberem incentivos fiscais, porque são geradores de empregos, o que auxilia o desenvolvimento do país.

Inegavelmente a mais intrigante desigualdade resultante de uma equivocada ponderação na concessão de incentivos fiscais é aquela na qual um

¹²⁶ BRASIL, STF, Adin 2.348-9, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU 07/11/2003

setor tem sua estrutura abalada pela radical mudança imposta por determinada decisão concessiva de incentivo que não se estenda, por uma razão outra, a todos os participantes do mercado. No Brasil, a consequência natural desta modificação recebe o nome de *dumping* verde amarelo, pois representa uma concorrência gerada dentro do cenário nacional. Ocorre em virtude do diferencial de competitividade entre empresas que recebem os incentivos fiscais em prejuízo de outras que não os recebem. Tal desigualdade viola a livre concorrência, princípio basilar da atividade econômica, previsto no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal. O contribuinte beneficiado pode praticar preços significativamente inferiores aos do mercado, ampliando sua fatia e possibilitando a maior dominação do mercado e aumento de lucros.

No Brasil cabe ao Conselho Administrativo de Desenvolvimento Econômico estabelecer critérios neutros para a concessão dos aludidos incentivos. Este é agente orientador do mercado que cumpre papel educativo previsto na Lei 8.884/94 em seu art. 7º, XVIII,¹²⁷ o qual determina a competência do Plenário da Autarquia para instruir o público sobre as formas de infração da ordem econômica. Em razão de sua competência torna-se imprescindível observar as palavras do CADE sobre o tema. O referido órgão foi instado a avaliar as consequências lesivas na concessão de incentivos fiscais sem a observância de critérios mínimos quanto a aspectos concorrenciais. O Procurador Sérgio Márcio Santana Murta, em seu parecer, na apreciação da consulta nº 38/99¹²⁸, ponderou sobre o tema: “*A concessão dos citados incentivos teria gerado, no entender da Consulente, prejuízos à concorrência, tais como a possibilidade de domínio de mercado, não decorrente de processo natural, e dificuldades para as empresas já existentes, que não têm como suportar uma competição via preços com as empresas beneficiadas. Convém lembrar que a Lei nº 8.884/94 aplica-se também, às pessoas jurídicas de direito público, conforme prevê seu artigo 15.*”

O então conselheiro do CADE, Antonio Fonseca ratifica o entendimento acima exposto na representação nº21/91¹²⁹ no sentido de que os atos do estado podem gerar prejuízo à concorrência. “*O Estado influencia artificialmente nas condições de mercado. Perseguindo fins transparentes ou não, os atos de estado*

¹²⁷ Art. 7º Compete ao Plenário do Cade: XVIII - instruir o público sobre as formas de infração da ordem econômica;

¹²⁸ http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000455951824.pdf consultado em 05/04/2010.

¹²⁹ http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000481926390.pdf consultado em 12/04/2010.

podem causar efeitos econômicos distorsivos (sic). Esses atos de estado por si só não caracterizam práticas anticoncorrenciais. Não obstante, esses atos qualificam ou podem caracterizar uma infração lato senso à ordem econômica.” O referido conselheiro ainda indica que para situações nas quais ocorra este tipo de infração, ainda falta ao CADE a devida competência para exigir dos entes públicos o desfazimento do prejuízo. *“Nas infrações lato senso à ordem econômica, cometidas por atos de estado, remanesce um papel do CADE, embora limitado, de zelar pela boa ordem econômica e do mercado como patrimônio público nacional. O CADE, todavia, não exercita um poder de constrição sobre os entes públicos ou a eles equiparados.”*

Reconhecida assim a limitação existente à atuação do CADE no caso em debate, confirmando que este busca a defesa da concorrência nos exatos termos da Lei nº 8.884/94. Portanto as empresas lesadas pela concorrência por prática de qualquer conduta lesiva – não importando quem seja o seu autor – deverão recorrer à SDE, órgão legalmente competente para a instauração de processo administrativo para apuração e repressão de infrações contra a ordem econômica, conforme previsto no inciso VI do artigo 16 da Lei nº 8.884/94.

Por fim, em seu entendimento no mencionado parecer, o Conselheiro Antonio Fonseca conclui que *“há fortes indícios de que o agir das entidades da federação, concedendo incentivos fiscais e financeiros, conforme descrito na presente consulta (fls. 17/22 e 34/44), tenha configurado infrações latu sensu à ordem econômica, gerando, reflexamente, efeitos nocivos à concorrência, sem a contrapartida de eficiências compensatórias que pudessem justificar tal forma de proceder, faz-se necessária a remessa dos autos à SDE/MJ, para a instauração de processos administrativos, a fim de se apurar, à luz da regra da razão, a real ocorrência de infrações, para, em havendo a constatação proceder o CADE às recomendações devidas no sentido de adequação dos atos a Lei nº 8.884/94.”*¹³⁰

Com a relatoria do Conselheiro Marcelo Calliari a consulta genericamente formulada sobre guerra fiscal restou respondida pelo CADE no sentido de que a guerra fiscal realizada principalmente mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiro-fiscais sobre o ICMS pelos estados brasileiros e Distrito Federal reúne condições de alterar *“a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade,*

¹³⁰ http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000481926390.pdf consultado em 12/04/2010.

*ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento, à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado”.*¹³¹

Desse voto extrai-se o entendimento segundo o qual “*princípios constitucionais da livre concorrência e do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios, como a redução das desigualdades regionais, de forma que um deles possa ser relativizado, em um caso concreto, para assegurar a realização de outro*”¹³². Assim, atendidas as previsões constitucionais - o que formalmente assegura o balanceamento dos diferentes objetivos e princípios envolvidos - é possível a relativização pontual do princípio da livre concorrência apenas naqueles casos em que se avança o princípio da redução das desigualdades, na medida adequada, de maneira a trazer benefícios para a coletividade.

As situações mencionadas notoriamente proporcionam desigualdade entre contribuintes de idêntico setor em razão dos benefícios isoladamente concedidos. No entanto, em que pese ao posicionamento firmado pelo CADE quanto à matéria, este não reúne competência para promoção das adequações que afastem as ilegalidades concorrenciais impostas pela irrestrita concessão de incentivos fiscais. Não cabe a esse órgão exigir a modificação de posicionamentos de entes estaduais. A esse respeito convém reflexão sobre o artigo 173, § 4,¹³³ da

¹³¹ http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000481926390.pdf consultado em 12/04/2010.

¹³² http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000481926390.pdf consultado em 12/04/2010.

¹³³ A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

Constituição Federal concomitantemente com os artigos 20 e 21 da Lei nº 8.884/94¹³⁴ que regulam a defesa da concorrência. A ilegal concessão de incentivos fiscais possibilita a ocorrência de todos os fatos lesivos à concorrência previstos na lei. Assim, um ente estatal deve ser passível de responsabilização ao conceder esses benefícios tributários e financeiros, uma vez que também infringe a ordem econômica. É ele o responsável pelas lesões à ordem concorrencial.

A Lei nº 8.884/94 é aplicável para as atividades estatais¹³⁵. Isto implica que medidas governamentais também são passíveis de serem caracterizadas como prejudiciais à concorrência. Contudo a inexistência de poder coercitivo pelo CADE perante o Estado reforça o argumento de que somente o Poder Judiciário pode afastar as ilegalidades. Só o fará, contudo, quando devidamente impulsionado por parte interessada.

II.3.2. Região

Diversos fatores históricos influenciam sobremaneira na igualdade (ou sua ausência) entre os estados de diferentes regiões do país. Diferentes objetivos do período colonial resultaram em diferentes formas de desenvolvimento, por exemplo, entre Região Sudeste e Nordeste do país. Aquela habitada como colônia de povoamento, esta como colônia de exploração.

Posteriormente, já constituído sob a forma de república, o Brasil manteve sua fragmentação regional por intermédio dos estados. O Ministro Carlos Ayres Brito manifestou-se sobre a União fragmentada em unidades territoriais. "*Se tomarmos*

¹³⁴ "Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados :

I - limitar, falsear, ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

II - dominar mercado relevante de bens ou serviços."

"Art. 21. As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no art. 20 e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

IV - limitar ou impedir o acesso de novas empresas ao mercado.

V - criar dificuldades à constituição, ao funcionamento ou ao desenvolvimento de empresa concorrente ou de fornecedor, adquirente ou financiador de bens ou serviços;

XVIII - vender injustificadamente mercadoria abaixo do custo."

¹³⁵ Art. 15. Esta Lei aplica-se às pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como a quaisquer associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, mesmo que exerçam atividade sob regime de monopólio legal"

*por referência a Federação como forma de Estado perceberemos que ela tem a sua justificativa no fato da democracia incorporar um ingrediente de divisão espacial do poder político, na acepção de que o povo nacional tem o poder de se decompor em unidades territoriais que se caracterizam pela personalização jurídica, autonomia governamental recíproca e indissolúvel atrelamento a uma terceira pessoa estatal abarcante de todas elas.”*¹³⁶

As diferenças regionais persistem. A Constituição Federal de 1988 buscou minorar os efeitos dessa desigualdade. Exemplificando, atualmente há o Fundo de Participação dos Estados (FPE). Por este, os estados mais bem desenvolvidos em termos econômicos e sociais acabam por receber reduzida parcela de contribuição federal em benefício daqueles que carecem de maiores esforços para seu desenvolvimento.

Os denominados subsídios regionais são voltados à implementação do processo produtivo das regiões que necessitam deles para se desenvolver. Entretanto esse mecanismo cria uma dependência econômica do Estado sobre os valores que lhe são repassados. Por outro lado, o Estado que pouco recebe busca novas fontes de arrecadação e isso reflete na sua menor aptidão para renunciar tributos mediante incentivos.

Outra vertente que merece maior aprofundamento está relacionada à concessão de incentivos fiscais como política de desenvolvimento de regiões do país. Neste ponto, destacam-se situações em que o desenvolvimento de regiões brasileiras distintas não devem receber tratamentos igualitários. Por esse motivo são avaliadas a seguir a formação da Zona Franca de Manaus e a chamada lei de informática do Paraná.

A Zona Franca de Manaus foi criada mediante o Decreto nº288/67¹³⁷ ; é, portanto, anterior à Constituição Federal atualmente vigente. Entretanto restou recepcionada pela nossa Carta Magna pelo artigo 40 da ADCT. A idéia primordial para criação da ZFM era de estimular desenvolvimento em região distante dos

¹³⁶ BRITTO, Carlos Ayres. 10 Anos de Constituição. Uma Análise, XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998, p.29.

¹³⁷ Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

grandes centros do país. A região amazônica é pouco habitada e de grande relevo para os interesses nacionais, haja vista ser região onde se encontra o maior acervo de biodiversidade do planeta, objeto de inúmeras pesquisas e exploração por diversos países do globo. Em vista disso, o impulso praticado pelo Governo foi no sentido de tornar aquela região mais atrativa economicamente no que as diversas isenções concedidas em muito contribuíram.

Nesse sentido, *“retirar incentivos é proibido pelo artigo. Usufruir de novos incentivos pertinentes a este tipo de área estimulada para levar o desenvolvimento para a Amazônia – e a Zona de Livre Comércio permitiu notável expansão da região, afastando os olhos gordos intervencionistas – é um imperativo. O constituinte não deixou margem a manobras “convenientes e coniventes, objetivando a extinção de alguns incentivos e a criação de outros mecanismos arrecadatários, no intuito de reduzir a Zona de Livre Comércio a sua expressão quase nenhuma.”*¹³⁸

Assim, denota-se equivocado afirmar a ocorrência de tratamento desigual e, portanto, afirmar violada a livre concorrência quando avaliada a situação na qual os contribuintes estejam em situação distinta. Isso ocorre claramente no caso da Zona Franca de Manaus. Pelas diversas razões enumeradas ao longo deste trabalho, o estímulo àqueles que nela atuam deve ocorrer e não serve de argumento no sentido de igualdade de tratamento àqueles que estão em outras regiões do país.

Estaria consubstanciada a violação à igualdade, caso confirmada a alteração legislativa pretendida pela Lei nº 9.532/97 que, em seu artigo 77, buscou mitigar os efeitos dos benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus. Na ocasião do julgamento da ação declaratória de inconstitucionalidade nº 1.799 a qual versou sobre tal matéria, o Professor Ives Gandra da Silva Martins defendeu em petição os interesses do Estado do Amazonas:

O artigo 150, inciso II, é de clareza inequívoca, na medida em que vai além do princípio da isonomia, alargando ao transformá-lo em princípio da equivalência. E é direito fundamental, na medida em que exterioriza, para o Direito Tributário, o princípio da igualdade, expresso no artigo 5º, caput, da Constituição Federal. Dessa forma, contribuintes sob a mesma sujeição não podem ser tratados diferentemente. Ora, qualquer redução do nível de incentivos em relação à

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do art. 40 do ADCT*. Apud: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. MP Editora: São Paulo, 2007, p. 207.

disciplina jurídica vigente, nesta matéria, em 05/10/1988, dá tratamento diferencial aos contribuintes antes e depois da redução, violando o sistema assegurado até o ano de 2.013. E fere o princípio da isonomia jurídica, sobre paralisar a evolução tecnológica dos investidores já instalados e deixar de atrair investimentos novos para a região tão necessitada de desenvolvimento. Em outras palavras, sobre ferir o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, a Medida Provisória 1.602/97 paralisa no tempo, como uma fotografia do passado, o desenvolvimento econômico da região, visto que antigas empresas não poderão evoluir e as novas estarão em situação de inferioridade em relação às antigas.¹³⁹

Por outro lado, há situações em que o princípio da igualdade resta frontalmente violado, quando, mediante a concessão de incentivos fiscais, colocam em vantagem injustificada determinadas empresas sobre outras do mesmo segmento.

Exemplo valioso para essa situação está na legislação do Estado do Paraná. O Estado de São Paulo concedeu incentivos à indústria de informática, benéfica apenas às empresas estabelecidas neste estado. O Estado do Paraná publicou lei estadual autorizando ao Poder Executivo Estadual praticar verdadeira represália a incentivos concedidos ao arrepio da legislação, notadamente inexistência de celebração e convênio pelo CONFAZ.¹⁴⁰ Ato contínuo o Estado do Paraná publicou lei que dá tratamento tributário favorável a empresas do estado, com alíquotas de ICMS menores.

Em razão disso, o Estado do Amazonas ingressou com ação declaratória de inconstitucionalidade a qual está tombada sob o nº 3.639, por meio da qual pretende ter declarada a inconstitucionalidade da legislação paranaense. Busca-se assim, primeiro, afastar a possibilidade de represália de estado contra estado e, segundo, afastar a alíquota diferenciada, visto que estipula tratamento diferenciado em razão da procedência da mercadoria, bem como pratica alíquotas internas inferiores as interestaduais, ponto constitucionalmente vedado.

¹³⁹ BRASIL. STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 1799. Relator Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 18/03/1999, Tribunal Pleno.

¹⁴⁰ Lei Estadual do Paraná nº 10.689/1993 – Art. 2º Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nelas previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.

Em apreciação da medida cautelar requerida a qual teve a medida liminar deferida, e, ainda que penda de decisão final, constatou-se verdadeiro afronte ao princípio da igualdade no que se destaca trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio:

A renúncia fiscal no Brasil beira a caridade cristã. (...) presume-se, pela passagem dos sete anos previstos na Lei nº 8.248/91, para gozo da isenção, que a indústria da informática e da automação sediada em Estados outros que não o Amazonas, especialmente nos mais desenvolvidos, tenha logrado fôlego para atuar, sem proteção fiscal maior, na área que lhe é própria. Durante sete anos houve a igualização de tratamento, mitigando-se o sistema constitucional e, o que é pior, como se São Paulo, Rio de Janeiro e outros Estados estivessem na mesma situação da Amazônia. É hora de voltar-se à observância deste último, expungindo-se, assim, a disciplina da isenção com ele conflitante.¹⁴¹

II.3.3. Desigualdade com O Mercado Externo

A chamada "Guerra Fiscal" causa repercussões no mercado interno e também no mercado externo. A concessão de benesses fiscais tem implicado uma série de movimentos logísticos por parte de empresas que necessitam estar próximas de seus principais clientes por questões comerciais. Em muitos casos, isso representa a abertura de operações em outros países como forma de controle da carga tributária e, especialmente, ganho de mercado.

Sendo um país em desenvolvimento, o Brasil ingressou, a partir dos anos 90, em processo acelerado de industrialização. Ainda, sendo um país com elevado potencial consumidor em face da melhoria da qualidade de vida e do aumento da renda *per capita*¹⁴² teve estimulada a instalação de multinacionais atentas a esse mercado. Contudo os meios adotados como forma de atrair novos investimentos internacionais têm sido questionados por outros países em razão da desigualdade concorrencial imposta. Como será demonstrado, questiona-se sobremaneira a política de subsídios adotada pelo governo brasileiro.

¹⁴¹ BRASIL. STF. ADI nº3639, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 02/10/2009. Tribunal Pleno

¹⁴² Segundo a CNI a renda per capita pode aumentar até 4,5% ao ano. http://www.ururau.com.br/brasilmundo1934_CNI_diz_que_renda_per_capita_brasileira_pode_dobrar_em_15_anos, consultado em 02 de junho de 2010.

Sobre esse aspecto, conforme Alberto Xavier¹⁴³, as autoridades públicas de determinado Estado não possuem a necessária competência para o exercício de sua atividade em outra jurisdição. Todavia os efeitos dos seus atos, praticados em seu território, podem repercutir em estados diversos.

Por essa razão se indaga: em que medida e até que ponto esta produção de efeitos viola os limites da soberania territorial dos Estados?

No atual mundo globalizado, um incentivo fiscal concedido estende seus efeitos a diversas regiões e países. Estados Unidos e Japão, potências no mercado automobilístico, apresentaram queixa à Organização Mundial do Comércio – competente para apreciação de litígios entre os países – em face de medida tomada pelo governo brasileiro¹⁴⁴. Entre outros argumentos, sustentaram violação ao artigo 3º do acordo de subsídios o qual vedava subsídios vinculados ao desempenho exportador ou ao uso de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros e, em última *ratio*, também por ser uma política que contrária as normas da OMC. Na ocasião o governo brasileiro buscou dar fim ao impasse existente pelo Decreto 1.987/96.

Dito impasse, porém, só foi solucionado em 1997, quando, mediante requerimento da OMC e aceitação pelo Brasil, restou mitigado o índice de nacionalização e antecipado o prazo de encerramento do regime automotivo.

No mesmo caminho, a União Européia busca, ao longo dos anos, mitigar os efeitos maléficos de incentivos mal concedidos com a submissão dos incentivos fiscais à Comissão Européia a fim de interpretá-los e afastá-los, quando ocorrerem ou implicarem em ilegalidades.

Exemplificativamente, o governo italiano concedeu incentivo fiscal à indústria cinematográfica local mediante crédito presumido de 30% para apoio na instalação de equipamentos de projeção digital. A Comissão Européia, ao avaliar o tema, apurou se tratar de uma medida seletiva que não beneficiaria a universalidade das empresas que atuam nesse segmento, falseando, portanto, a concorrência, com potencial de lesão ao comércio intracomunitário.¹⁴⁵

¹⁴³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional: Tributação das operações internacionais*. Coimbra, 1993, p. 18.

¹⁴⁴ Medida Provisória nº 1.204/2005.

¹⁴⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:196:0009:01:PT:HTML> consultado em 11 de abril de 2010.

Em outro feito avaliado pela Comissão Européia, tratou-se de incentivos fiscais concedidos pelo governo italiano ao setor de estaleiros navais. Este país concedeu, no ano de 1996, isenção fiscal que, mediante critérios previamente fixados, beneficiava apenas a duas empresas. Na avaliação da Comissão, os auxílios a favor das empresas têm como efeito a redução de custos que normalmente cabe às empresas concorrentes, falseando a concorrência e afetando as trocas intracomunitárias. Ademais, foi apurado que esse auxílio era ilegal, uma vez que sua concessão não fora notificada à Comissão Européia, critério básico de condição de validade. Em consequência, a Itália, não tendo sequer apresentado recurso da decisão que considerou ilegal a isenção, teve de adotar medidas para reaver os valores não pagos pelas empresas até então beneficiárias.

Da narrativa realizada sobre os precedentes estrangeiros acima exibidos, deve ser enfatizada a previsão de comunicação por parte do país interessado na concessão de determinado incentivo fiscal à Comunidade Européia. Trata-se de critério objetivo para sua validade. Possível observar ainda o reconhecimento pelos países infratores da competência da Comissão Européia, órgão de fiscalização, bem como a aceitação da decisão, quando constatada a irregularidade. Nos casos avaliados, observa-se que, apurado o desrespeito às normas que regulamentam o incentivo fiscal, ocorre sua retirada do ordenamento jurídico com a adoção de procedimentos que visem a neutralizar os benefícios obtidos irregularmente. Tal procedimento é notadamente diverso do aqui praticado.

No Brasil, guardadas as devidas proporções, a necessidade de prévio conhecimento pelo órgão seria equivalente à necessidade de celebração de convênio com o CONFAZ para a legalidade de incentivo fiscal concedido por algum estado brasileiro. Em distorcida comparação com os estados brasileiros, é possível notar a total diferenciação. Enquanto o Brasil não possui na via administrativa um órgão com o devido poder coercitivo, as medidas judiciais adotadas, como visto anteriormente, invariavelmente restam frustradas por diversas manobras legislativas.

Conclusões

Com este trabalho foi possível avaliar os critérios de concessão e controle dos incentivos fiscais. Restaram avaliadas as diferentes modalidades pelas quais os incentivos podem ser concedidos dentro do enquadramento legal existente. Ainda, foram apuradas as consequências que incentivos ilegalmente concedidos podem trazer sobre diversificados ângulos. Ao final, buscou-se apurar medidas alternativas à atual sistemática aplicada pelos governantes brasileiros.

As diversas modalidades de incentivos fiscais têm o único objetivo de possibilitar ao Governo o desenvolvimento social e econômico. Num mundo capitalista e globalizado no qual vivemos e do qual o Brasil é adepto, como política econômico-fiscal, o estímulo à atividade privada efetivamente possui o condão de alavancar empreendimentos e geração de riquezas. Por razões históricas e políticas, esse impulso ao desenvolvimento não contou com a iniciativa do governo que transferiu para a política de estímulo o desenvolvimento do país.

As consequências dessa histórica escolha estão à vista de todos. Cada brasileiro está apto a avaliar os resultados. Pelo prisma do desenvolvimento econômico comparativamente a outros modelos de governo, socialista por exemplo, aparenta que os benefícios superam os prejuízos.

Inegavelmente o Brasil cresce econômica e socialmente ano após ano fruto da comunhão de esforços e de estímulos. Possivelmente isso o conduza a superar a peja de *país em desenvolvimento* tornando-se, finalmente, um país desenvolvido. Da mesma forma, negavelmente as falhas sociais são enormes. A erradicação da pobreza continua como norma programática da nossa Constituição.

As consequências no descontrole para concessão e para fiscalização dos incentivos fiscais irradiam efeitos sobre os mais variados ângulos, abrangendo situações micro e macroeconômicas. Restará prejudicado o pequeno município que perder determinado investimento para outra cidade a qual, para obtê-lo, concede maiores e ilegais incentivos. Da mesma forma será prejudicado determinado país com a perda de investimentos e desenvolvimento social em razão de postura de outro país que é baseada em concessão de subsídios não regulamentados ou sem autorização.

A dificuldade na resolução da guerra fiscal no maior dos seus sentidos já perdura longos quarenta anos. Em âmbito estadual, a competição é travada desde a

criação do ICM no ano de 1967 e ,a partir de então, externou a intenção de este imposto ter um efeito neutro entre os estados brasileiros.

Entretanto a diferenciação de alíquotas e reduções na base de cálculo entre outras práticas adotadas pelos estados acaba por violar a neutralidade pretendida. Torna-se assim elemento de grande importância na tomada de decisão dos contribuintes quanto ao melhor estado para se estabelecer.

O Poder Legislativo busca evitar a degradação completa do Poder Público mediante diversas vedações legais a fim de mitigar os efeitos de diferenciação entre os Estados. Assim, mediante a Lei Complementar nº 24/75, buscou-se regulamentar a concessão dos benefícios para a necessidade de observância de convênios que os ratifiquem. Não autorizado pelo CONFAZ, o que só ocorre mediante aprovação unânime, o benefício fiscal concedido está fadado à ilegalidade.

No âmbito do ICMS, a solução para o verdadeiro “manicômio jurídico-tributário”¹⁴⁶ vivenciado no Brasil talvez seja a federalização da legislação deste tributo. Possivelmente esta não seja a melhor saída. Todavia ela contempla interesses dos estados que não perderiam arrecadação a qual lhes caberia diretamente e seriam afastadas as enormes discrepâncias hoje existentes.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 233/2008 que atualmente tramita na Câmara dos Deputados prevê a unificação da carga tributária em âmbito estadual e outros tributos federais por meio do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado). Com isso, em tese será atendido o princípio da neutralidade fiscal. Em que pese às críticas direcionadas à PEC, entre as quais se destaca a ausência de alteração da estrutura regressiva do sistema tributário brasileiro, sua implementação trará significativa alteração na vigente disputa existente entre os estados por receitas e contribuintes.

No entanto, enquanto as soluções são avaliadas ou implementadas, é importante observar o praticado pelos estados. A observância do ordenamento é a mais eficaz ferramenta de combate à guerra fiscal. O Poder Judiciário tem posicionamento pela necessidade de observância da Lei Complementar nº 24/75. O Estado do Espírito Santo instituiu incentivo fiscal de desconto no percentual de alíquota do ICMS devido para empresas que contratarem apenas sem a

¹⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.

celebração de convênio pelo SEFAZ. A matéria teve julgamento unânime pelo Supremo Tribunal Federal reconhecendo a ilegalidade do incentivo.¹⁴⁷

O Ministro Eros Grau em seu voto no processo mencionado acima reafirma que *“é pacífico o entendimento de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta o disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, g, da Constituição Federal.”* Ainda fez referência a posicionamento do também Ministro Gilmar Mendes sobre o tema no qual afirmou que *“ [é] certo que esta Corte tem-se manifestado, em se cautelar ou definitiva, quanto à inconstitucionalidade da concessão unilateral pelo Estado-membro ou pelo Distrito Federal de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a celebração de convênio intergovernamentais.”*¹⁴⁸

Assim, a adoção das medidas judiciais competentes pelos estados prejudicados por determinado incentivo fiscal concedido ao arrepio da legislação seja uma das soluções para o problema aqui debatido, quando este já está efetivamente criado. O Estado que se sentir prejudicado deve ingressar com ação declaratória de inconstitucionalidade do ato que concede determinado incentivo. Entretanto, é claro que tal medida tem caráter repreensivo, ao buscar afastar incentivo já existente o qual já impõe consequências nos planos jurídicos e econômicos a todos os entes envolvidos (setor público e privado), não impondo vedação a novas práticas.

Por outro lado, afastando-se desse procedimento em virtude da morosidade do Poder Judiciário, os Estados têm administrativamente imposto restrições aos que outorgam incentivos não conformes com a Lei Complementar nº 24/75. Em que pese questionável pelo prisma jurídico, a medida representa o caminho mais curto a minimizar os efeitos negativos que um incentivo concedido ilegalmente pode causar. Exemplificando, o Estado de São Paulo publicou o Comunicado CAT-36/2004 o qual estabeleceu que o crédito de ICMS correspondente à entrada de mercadoria remetida ou serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais (referidos nos

¹⁴⁷ ADI 3809 / ES - ESPÍRITO SANTO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 14/06/2007, Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

¹⁴⁸ ADI 3809 / ES - ESPÍRITO SANTO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 14/06/2007, Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

Anexos I e II do comunicado), somente seria admitido até o montante efetivamente cobrado pelo estado de origem. O referido comunicado estabelecia ainda que o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outro estado somente seria admitido ou deduzido, ainda que as operações e prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos mencionados Anexos I e II.¹⁴⁹

Cumpra esclarecer que atos fazendários não reúnem condições de retirar normas do ordenamento. À Administração Fazendária não compete fazer ponderações e juízos de valor sobre incentivos concedidos. Deve apenas submeter-se a eles, acatá-los. Dessa forma, conclui-se pela ilegalidade do procedimento adotado pelo Estado de São Paulo.

Como exemplo justificador do afirmado acima, o Estado do Amazonas questionou pela via ordeira o mencionado Comunicado CAT de São Paulo pela ADI 3.350. Na ocasião o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a ação¹⁵⁰. O Ministro Gilmar Mendes bem sintetizou o entendimento existente no STF: “O Comunicado CAT 36/2004 constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade”.

Possível extrair o reconhecimento do STF quanto ao correto procedimento a ser adotado: ingresso de ação declaratória de inconstitucionalidade, ao invés de adoção de procedimentos administrativos da Fazenda que busquem minimizar ou vedar incentivos ilegalmente concedidos. De outra parte, quanto ao ICMS, a discrepância do tratamento entre contribuintes pode ser mitigada pela federalização da legislação do ICMS no sentido de termos um regramento e uma alíquota única em todo país.

Gize-se, não é possível fechar os olhos às falhas que estão ocorrendo em razão da transferência da responsabilidade do desenvolvimento econômico

¹⁴⁹ Diário Oficial do Estado de São Paulo de 30/07/2004.

¹⁵⁰ Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. Item 2 - no que se refere a créditos provenientes do Estado do Amazonas - e Anexo II, item 1.1, do Comunicado CAT 36, da Coordenadoria da Administração Tributária do Estado de São Paulo. 2. O Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte. 3. Agravo regimental desprovido. ADI 3350 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG.NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. GILMAR MENDES Julgamento: 28/08/2008 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

praticada pelo governo. Contribuintes que não atendem aos requisitos para recebimento de determinado incentivo, mediante ajustes interpretativos o obtêm. Interesses privados sendo atendidos por irregular administração pública no Poder Executivo e Legislativo que, por exemplo, reconhecem diferenças inexistentes entre empresas do mesmo segmento. Interesses políticos sendo atendidos com a inobservância dos preceitos legais a fim de obtenção de novos votos para garantir campanhas futuras. Neste sentido, as consequências do descontrole na concessão e fiscalização dos incentivos fiscais podem irradiar efeitos de diversas ordens. Desde atingir o vizinho de porta que não obteve determinada linha de crédito, quanto afetar toda uma economia estadual com a perda de investimento privado.

Em que pese o Brasil seja um país no qual a democracia seja recente, também merece destaque o fato de, acreditem se possível, comparativamente, ele possui níveis de corrupção abaixo do existente em diversos países que estão no seu nível de desenvolvimento¹⁵¹. Assim, somado ao contínuo avanço legislativo e ao impulso à represália quando incentivos fiscais são ilegalmente concedidos, o descontrole na concessão de incentivos fiscais tende a reduzir com o passar dos anos.

Neste aspecto, o Poder Judiciário tem importante papel e, ao longo dos anos na maioria dos casos em que foi instigado a se manifestar, aplicou adequadamente o direito, salvo alguns equívocos já expostos. É mediante uma postura firme do Poder Judiciário, condizente com os preceitos constitucionalmente estabelecidos, que as ilegalidades e inconstitucionalidades praticadas pelo Poder Legislativo e Executivo na concessão e fiscalização de incentivos fiscais serão reprimidas consolidando-se sólido posicionamento jurisprudencial.

Entretanto há que ser ressaltado o receio manifestado no sentido da deturpação dos argumentos na avaliação dos casos pelo Judiciário. Como visto, em movimento iniciado pelo Poder Legislativo restou prevista pela Lei nº 9.868/1999 a possibilidade de mitigação dos efeitos de decisão judicial no que deveriam ser consideradas as situações excepcionais. A vagueza com que a legislação indicada foi introduzida no emaranhado legislativo deu azo para a excepcionalidade virar generalidade. Em virtude disso, aquilo que promovido por meio ilegal ou

¹⁵¹ <http://oglobo.globo.com/pais/mat/2009/11/17/confira-ranking-da-corrupcao-no-mundo-segundo-ong-transparencia-internacional-914797815.asp> consultado em 21 de junho de 2010.

inconstitucional pode vir a ser sustentado sob o manto da situação excepcional a justificar maior ponderação.

O exemplo que ora apresentado é simbólico, mas ilustra bem a situação. Amanhã determinado Estado em desrespeito a diversos princípios publica legislação regulamentando o adicional de ICMS sobre determinada mercadoria, cuja vigência se dará de forma retroativa para os últimos seis meses. Valendo-se de todos os meios protelatórios até o julgamento definitivo do feito, muitos anos depois, o Estado exhibe perante o Supremo Tribunal Federal dados econômicos da repercussão econômica que o afastamento da tributação inconstitucionalmente inserida irá ocasionar. Ainda, destaca o desfalque financeiro que aniquilará as finanças públicas caso o valor recebido tenha que ser restituído com as devidas correções. Neste sentido, a economicidade da decisão ganha posição superior ao argumento jurídico ao qual o Judiciário deve efetivamente se ater.

As situações excepcionais merecem atenção e tratamento diferenciado. Não é possível, porém, aceitar que o enquadramento na situação excepcional ocorra mediante violação da legislação existente. Incentivos ilegalmente concedidos não devem gozar de tratamento diferenciado na aplicação do direito posto que os infringiu na sua instituição.

Por outro lado, esse é um problema que atinge não só o tema aqui avaliado, mas envolve toda complexa sistemática de aplicação do direito. Até sua decisão final um longo caminho deve ser percorrido o que no imediatismo dos dias atuais é um desestímulo à procura do Judiciário por aqueles que forem prejudicados com determinada ilegalidade.

A morosidade da justiça é um foco que o presente trabalho não buscou desvendar. Contudo, em que pese existente, a inobservância dos procedimentos legais sob o argumento da morosidade não merece guarida. Neste sentido, pouco adianta a chamada guerra fiscal ser resolvida com decretos do Poder Executivo em represália à legislação de outro estado. Como avaliado, ambas estão fadadas à inconstitucionalidade. Inegavelmente a morosidade do Poder Judiciário impõe consequências maléficas à sociedade na apreciação de incentivos fiscais questionáveis. Porém é sabido que, observados os procedimentos legais, qualquer medida judicial, se amparada pela lei e bem fundamentada reúne condições de ser atempadamente avaliada pelo Judiciário.

Por fim, a salutar saída à adequada solução dos problemas existentes quanto à concessão e à fiscalização dos incentivos fiscais passa, primeiramente, pela total observância da legislação que o regulamenta. No âmbito da guerra fiscal existente entre os Estados, a federalização da legislação do ICMS reúne condições de pôr fim à diversidade legislativa. Não se nega ciência a posicionamentos divergentes no sentido de que a centralização deixará de observar peculiaridades regionais. Contudo parece cristalino que a atual sistemática do ICMS mais provoca divergências e entraves ao desenvolvimento e comércio interestaduais do que estímulo ao país.

No que tange à extensão dos efeitos do descontrole na concessão e fiscalização de incentivos fiscais sobre outros países, deve ser considerada toda regulamentação existente na Organização Mundial do Comércio. Esta prevê procedimentos administrativos que na prática não gozam de grande eficácia em face da velocidade das relações econômicas. Nesse aspecto, muitos países optam pela adoção de medidas de salvaguardas com a intenção de minimizar os efeitos dos subsídios concedidos.

Como demonstrado anteriormente, a União Européia possui legislação que regulamenta a concessão de incentivos fiscais e, quando instigada, faz com que os requisitos para legal vigência sejam atendidos afastando aqueles que não o observam. No cenário brasileiro é possível perceber que, em suas relações comerciais com outros países, é precária a regulação de subsídios o que resulta em prejuízos econômicos. São exemplos dessa situação os diversos entraves alfandegários reiteradamente criados entre Brasil e Argentina como forma de represália entre eles os quais são solucionados mediante acordos políticos.

Notadamente, a solução para este tema neste nível não passa pela atuação desregrada e discricionária entre os Poderes Executivos dos países envolvidos. Há que ser estabelecido previamente critérios de validade para os incentivos fiscais cujos efeitos extrapolem a fronteira brasileira utilizando-se da OMC que, como visto anteriormente, é competente para apreciação e julgamento de litígios entre nações – como forma de satisfatoriamente mitigar estes litígios.

Referências bibliográficas

- Ávila, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ed. ver. e atual. Saraiva: São Paulo, 2008.
- AVILA, Humberto, *Teoria da igualdade tributária*. Malheiros: São Paulo, 2008.
- BALLEIRO, Aliomar *Direito Tributário Brasileiro*. 7a ed.. Rio de Janeiro, Forense. 1975.
- BALLEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11. Ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2009.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 65.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002. p. 27
- BARBOSA, Rui. *Orações dos moços, edições casa de Rui Barbosa*. 5. Ed. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. P. 26
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BENDER, Sirgfried. *Mudança institucional e política fiscal no Brasil: uma avaliação da experiência recente*. In: *Finanças Públicas: X Prêmio Tesouro Nacional, 2005: coletânea de monografias*. Ágape Editores Ltda: São Paulo, 2006. p.855.
- BRITTO, Carlos Ayres. *10 Anos de Constituição. Uma Análise*, XIX Congresso Brasileiro de Direito Constitucional. São Paulo: Celso Bastos, 1998.
- CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparada*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1984.
- CANTO, Gilberto Ulhôa. *Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1992

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*, 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1997.
- COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6.ed. Forense: Rio de Janeiro, 2001.
- COSTA, Gustavo Cavalcanti. *O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação brasileira*. Revista tributária e de finanças públicas. RT: São Paulo, jan/fev, 2002.
- DA SILVA, Edgard Neves. *Isenção – natureza jurídica – lei autorizativa ou prescritiva*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. In: PAULSEN, Leandro, *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 12. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado In: BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado In: BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, 7.ed.Forense: São Paulo, 1997.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 4.ed., 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no direito tributário*. p. 193, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *O processo na Constituição – São Paulo: Quartier Latin*, 2008.
- ESTIGARA, Adriana. PEREIRA, Reni. LOPES, Sandra. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: atlas, 2009.
- FALÇÃO, Amilcar. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- FERRARI, *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*, p. 276 In: ROSAS, Roberto. *Direito processual constitucional: princípios constitucionais do processo civil*. 3.ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1999.

FILHO, Sérgio Assoni. Crédito Público e incentivo fiscal. Nuria Fabris: Porto Alegre, 2007.

FURTADO, Celso, *Formação Econômica do Brasil*. 18. ed. São Paulo: Ed. Nacional, 1982.

GOMES, Orlando e VARELA, Antunes, In: LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. Direito econômico. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 3 ed. São Paulo. Malheiros, 1998.

GRAU, Eros. Conceito de tributos e Fontes de direito tributário, São Paulo, resenha Tributária, 1975, p 77. In: MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. Ed. Dialética: São Paulo, 2010.

JUNIOR, Humberto Theodoro. As reformas do direito processual civil e o princípio constitucional da segurança jurídica. P. 257, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) O processo na Constituição – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, *Do efeito ex nunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, *O processo na constituição*. Quartier Latin: São Paulo 2008.

LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. Direito econômico. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7.ed. rev. e reelaborada por Paulo Alberto Pasqualini, São Paulo, Malheiros, 2007.

LUMERTZ, Henry Gonçalves. Processo de controle de constitucionalidade: Revisando a inconstitucionalidade da norma. UFRGS, 2006.

MACHADO, Anibal. *Cadernos de João*. 2. ed. Editora Nova Fronteira em convênio com o Instituto Nacional do Livro, Fundação Nacional Pró-Memória in Rio de Janeiro, RJ , 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MALACO, Jonas Tadeu Silva; *Da forma urbana. O casario de Atenas*. São Paulo: Alice Foz, 2002

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Inteligência do art. 40 do ADCT*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Incentivos fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 11. Ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Incentivos Fiscais de ICMS: aspectos críticos*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da. *Incentivos Fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. Ed. Dialética: São Paulo, 2010.
- MELO, Fábio Soraes de. *Incentivos fiscais e segurança jurídica*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Incentivos fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP. Editora: São Paulo 2007.
- MENDES, Gilmar Ferreira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 4.ed. 2009.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. In: *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, 1987, pag. 590.
- MORAES, José Vicente Pasquali de Moraes. In: DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre, Livraria do advogado, 2010.
- MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Justiça social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela constituição*. In: *Revista tributária e de finanças públicas*, julho/2010, p. 203
- NAVARRO, Sacha Calmon. *Isonções do ICM e Lei Complementar – Inconstitucionalidade do anteporjeto de lei complementar sobre isenções e incentivos fiscais*. In: *Revista de direito público*, nº 29, mai/jun de 74, p. 257
- PIRES DA SILVA, Rogério. *Guerra fiscal e represália dos Estados contra os Contribuintes*. *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 6/2000, Caderno I, mar. 2000, p. 156. In: MARTINS, Ives Gandra Martins da. *Incentivos Fiscais, questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MP Editora: São Paulo, 2007.

POSNER, RICHARD. *El análisis económico del derecho*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. *A guerra fiscal no Brasil*. Fundap: São Paulo, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A proteção da confiança Legítima do Contribuinte* In: PAULSEN, Leandro, *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, 12. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010.

SILVA, Almiro do Couto e. *Princípio da legalidade da administração pública e da segurança jurídica o estado de direito contemporâneo*. In: Revista de direito público, nº 84, 1987, n. 15, p. 61

TORRES, Heleno Taveira, *Isonções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”*. In: Revista dialética. São Paulo, v. 72,set, 2001. p.90.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional: Tributação das operações internacionais*. Coimbra 1993.

DECISÕES

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº2007.71.99.006920-4, Primeira Turma, Relator Desembargador Joel Ilan Paciornik, D.E. 01/06/2010.

BRASIL. STF. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 1799. Relator Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 18/03/1999, Tribunal Pleno.

BRASIL. STF. Ação declaratória de Inconstitucionalidade nº3639, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 02/10/2009. Tribunal Pleno.

BRASIL. STF. Ação declaratória de inconstitucionalidade nº 2021 MC/SP MEDIDA CAUTELAR Relator Min. Maurício Corrêa, DJ: 04/08/1999, Tribunal Pleno.

BRASIL. STF. AI 682.381. Relator Min. Marco Aurélio. Primeira Turma, DJ. 04.12.2009.

BRASIL. STF. ADI 2238 MC/DF Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade. Rel. Min. Ilmar Galvão DJ 09/08/2007, Tribunal Pleno.

BRASIL. STJ. Recurso Especial nº 1117121. Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU 29/10/2009.

BRASIL. STF. Mandado de Segurança nº 26117/DF. Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno DJ 20/05/2009 .

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº359043 AgR/AM - AMAZONAS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 27/10/20006.

BRASIL, STF, Representação nº 700/SP Relator Min. Victor Nunes , Tribunal Pleno, DJ 27/06/1967.

BRASIL. STF. MS 26117/DF Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, DJU 20/05/2009.

BRASIL. STF. Ação declaratória de inconstitucionalidade nº 1.102-2/DF. Relator Min. Maurício Correa, Tribunal Pleno. DJU 17.11.1995.

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno. DJU 03/02/2010.

BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 556664/RS, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJU 14/11/2008.

BRASIL.STF. Representação nº 980/SP. Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJU 19/09/1980.

BRASIL. STF. Agravo de Instrumento nº 360461 AgR/MG, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJU 28/03/2008.

BRASIL, STF, Ação declaratória de inconstitucionalidade nº 2.348-9, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno. DJU 07/11/2003.

BRASIL. STF. Ação declaratória de Inconstitucionalidade nº 3350 AgR/SP AG.REG.NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ. 28/08/2008.

BRASIL. STJ. REsp nº 1.074.015/PR. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU 14/09/2009.

BRASIL. STJ. AgRg no REsp 980.103/SP, Herman Bejamin, Segunda Turma, DJU 19/03/2009.

BRASIL. STF. RE 493234 AgR / RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJU. 27/11/2007

BRASIL. STJ. REsp 982020/PE. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma DJ 03/02/2011.

LEGISLAÇÃO

LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003.

DECRETO Nº 38.879, DE 18 DE SETEMBRO DE 1998.

DECRETO Nº 38.812, DE 26 DE AGOSTO DE 1998.

DECRETO Nº 38.437, DE 27 DE ABRIL DE 1998.

DECRETO Nº 38.172, DE 09 DE FEVEREIRO DE 1998.

LEI Nº 11.211, DE 23 DE NOVEMBRO DE 1998.

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.204/2005.

LEI FEDERAL Nº 9.868/99.

DECRETO-LEI Nº 288/67.

LEI FEDERAL Nº 9.826/1999.

LEI ESTADUAL DO PARANÁ Nº 10.689/1993.

LEI DOMUNICÍPIO DE SANTANA DO PARNAÍBA Nº 2.499 de 19.12.2003

SITES CONSULTADOS

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:196:0009:01:PT:HTML> consultado em 11 de abril de 2010.

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000D0668:PT:HTML> consultado em 11 de abril de 2010.

<http://oglobo.globo.com/pais/mat/2009/11/17/confira-ranking-da-corrupcao-no-mundo-segundo-ong-transparencia-internacional-914797815.asp> consultado em 21 de junho de 2010.

http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1143_2008.htm, acessado em 01 de maio de 2010.

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.973.htm consultado em 11 de maio de 2010

http://www.cade.gov.br/temp/D_D000000455951824.pdf consultado em 05/04/2010.

http://www.sep.org.br/artigo/_635_16df5ffd97c8fa047259199136a35f4c.pdf consultado em 12 de junho de 2010.

<http://super.abril.com.br/ciencia/amazonia-fosse-territorio-americano-442238.shtml>
consultado em 12 de junho de 2010.

http://www.ururau.com.br/brasilmundo1934_CNI_diz_que_renda_per_capita_brasileira_pode_dobrar_em_15_anos, consultado em 02 de junho de 2010.