

Incentivos, subsídios e concorrência fiscal danosa*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito das Universidades Mackenzie,
Paulista - UNIP e Escola de Comando e Estado
Maior do Exército - ECEME. Presidente da Academia
Internacional de Direito e Economia do Conselho
de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio
do Estado de São Paulo.

I. A concessão, pelo poder público, a empresas que atendam a determinados requisitos de financiamentos em condições mais favoráveis do que as vigentes no mercado financeiro e que sejam calculados sobre a mesma base utilizada para fins de incidência do ICMS ou do IVA, configura incentivo ou benefício fiscal?

A primeira questão para discussão da temática incentivos fiscais deve ser abordada à luz da denominada autonomia financeira, que o Poder Público, seja no Estado Unitário, seja no Estado Federal, tem em utilizar-se de política de incentivos para atração de investimentos.¹

De início, mister se faz a distinção entre incentivos de natureza tributária – em muitos países considerados como fiscais – e os incentivos de natureza financeira. Aqueles dizem respeito, exclusivamente, a estímulos outor-

gados à luz das relações entre Fisco e contribuinte ou, mais tecnicamente, entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária.

Os estímulos financeiros, ao contrário, dispensam a relação entre fisco e contribuinte, e resultam em colaboração entre o Poder Público e a empresa ou cidadão, com empréstimos em condições mais favoráveis. Enquanto, nos incentivos fiscais, há uma renúncia à arrecadação de determinado tributo, no incentivo financeiro não há renúncia qualquer dessa natureza, mas o Poder Público, com os recursos que arrecada e dos quais pode dispor, nos termos orçamentários, resolve beneficiar determinados segmentos ou situações, na busca de atração de investimentos e de desenvolvimento para determinada área de atuação.

A diferença fundamental reside no fato de que no incentivo fiscal não há arre-

* Relatório para o Colóquio Internacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (26 e 27.11.99).

¹ Antonio Roberto Sampaio Dória escreve: “Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do *Mezzogiorno* na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos. Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversificados escopos. Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridades e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona” (*Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, José Bushatsky Editor, p. 9).

cadação. Já no incentivo financeiro, ela existe retornando, o Poder Público, ao contribuinte, em condições financeiras mais favoráveis, sua contribuição, isto é, com condições melhores que aquelas prevalentes no mercado.

Não se pode, pois, confundir as naturezas distintas dos dois tipos de estímulos.²

É de se lembrar que tanto uma forma quanto outra, têm sido bastante utilizadas em todos os países para atrair investimentos ou desenvolver segmentos econômicos, que não se desenvolveriam sem tais benefícios.

De rigor, o mundo, depois da Segunda Guerra Mundial, evoluiu a custo de estímulos, quando não de subsídios, como ocorre com os produtos agrícolas da ultraprotecionista União Européia, em relação à sua produção agropecuária de menor condição concorrencial, em face da produção de toda a América.

A pergunta, todavia, objetiva saber se os incentivos financeiros que tiverem como base de cálculo, o IVA ou ICMS representariam ou não um incentivo fiscal disfarçado, pois o retorno, sob a modalidade de empréstimos, exteriorizaria o mesmo volume da ar-

recadação, até porque o incentivo financeiro usufruído relacionar-se-ia à capacidade de recolhimento do IVA ou do ICMS.

É interessante notar que, no Brasil, a Constituição proíbe incentivos fiscais quanto o ICMS sem a concordância dos demais Estados, por força do inciso VI e a letra g do inciso XII do § 2º do art. 155 da lei suprema, ambos assim redigidos:

“Art. 155. ...

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

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

“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”³.

- 2 Exemplo típico de incentivo financeiro constitucional, encontra-se no art. 187, incisos I e II da Constituição Federal, assim redigidos: “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 - as preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização” e por Celso Bastos comentado: “Uma política agrícola bem assentada não pode deixar de valer-se de alguns instrumentos fundamentais: crédito, subsídios e preços mínimos. Pode-se dizer mesmo que o êxito dessa política estará na proporção direta com que conseguirá harmonizar esses três instrumentos básicos. É imprescindível que as atividades agropastoris desfrutem de um acesso ao crédito adequado às peculiaridades dessa atividade” (grifos meus) (Comentários à Constituição da Brasil, 7º vol., Ed. Saraiva, 1990, p. 300).
- 3 Eserevi: “A letra G substitui, no atual Texto, o art. 23, § 6º, da Emenda Constitucional nº 1/69, aumentando-lhe o espectro de abrangência. O dispositivo anterior cuidava apenas de isenções, tendo a Lei Complementar nº 24/75 alargado -- a meu ver, de forma inconstitucional -- a área de atuação dos secretários de Estado por deliberação convencional. O atual dispositivo estende a deliberação, além das isenções, para outras formas de estímulo, com o que os benefícios e incentivos fiscais passam a ser também de competência da deliberação conjunta. Parece-me mais adequado o texto da nova Constituição que o da anterior, posto que a isenção é uma das formas de estímulo fiscal, mas não é a única. Condenável, pois, a pressa dos Estados em estender os contornos fora dos estritos limites das isenções, no passado, tomando o dispositivo -- criado para evitar concessões e conflitos -- de parens efeitos. Esta a razão pela qual a Lei Complementar nº 24/75, ao tentar corrigir a insuficiência do Texto anterior, alargou-o, mas de forma inconstitucional, por não ter o legislador complementar as forças que se auto-outorgou. O Texto atual corrige a reticência anterior e o faz de forma abrangente” (Comentários à Constituição da Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 513).

E toda a concessão que termine não correspondendo à autorização do Senado ou à concordância das demais unidades federativas, reflete-se em inconstitucionalidade reconhecida em inúmeras oportunidades pela Suprema Corte, como elenco nos acórdãos abaixo transcritos:

1. “Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 84/MG (Medida Cautelar) (Tribunal Pleno) - Relator: Sr. Min. Sydney Sanches. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais - Requerida: Assembléia Constituinte do Estado de Minas Gerais.

- ICMS. Ação Direta de Inconstitucionalidade dos arts. 146, IX, d e e, 148, parágrafo único, da Constituição Estadual de Minas Gerais, por violação dos artigos 155, I, b, § 2º, XII, g, da Constituição Federal de 1988 e do art. 34, § 8º, do ADCT.

Não se podendo, *prima facie*, negar a relevância dos fundamentos deduzidos na petição inicial e havendo o risco de graves danos, para o erário público, decorrentes de eventual demora no julgamento da ação, é de ser deferida a medida cautelar de suspensão dos dispositivos impugnados.

A avaliação da gravidade dos danos pode ser feita, até por inferência, no caso, já que, pelas normas impugnadas, o ICMS não incidirá sobre valores consideráveis, como encargo financeiro incorporado ao valor de operação de venda a prazo, realizada mediante sistema de crediário, diretamente a consumidor final; sobre a saída de leite *in natura*, para consumo, em operação interna; nas operações de microempresa, para destinatário localizado no Estado de Minas Gerais ou em outro Estado, nem sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; aplicando-se, ainda, os benefícios ao pequeno produtor e miniprodutor rural” (RTJ, vol. 156, p. 359);

2. “Acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal - pleno - ADIn nº 1587-7/DF - Rel.: Min. Octávio Gallotti - Requerente: Governador do Distrito Federal - Requerida: Câmara Legislativa do Distrito Federal - julgamento: 19.6.97 - Publicação: DJU de 15.8.97.

Arguição de inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal, que mediante a insti-

tuição de crédito presumido de ICMS, redundou em redução da alíquota efetiva do tributo, independentemente de celebração de Convênio. Relevância da fundamentação jurídica do pedido, baseado na alegação de afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Cautelar deferida”;

- “Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429-DF (Medida Cautelar) - Tribunal Pleno - Relator: Min. Célio Borja - Requerente: Governador do Estado do Ceará - Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Ceará.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida cautelar. Dispositivos da Constituição do Estado do Ceará que disciplinam tratamento tributário de Ato Cooperativo e concedem isenção de ICMS em hipóteses que especificam.

1. A falta de lei complementar da União que regulamente o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (CF, art. 146, II, c), o regramento da matéria pelo legislador constituinte estadual não excede os limites da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela Lei Maior (CF, art. 24, § 3º).

2. Isenção fiscal beneficiando o restrito universo dos portadores de deficiência física; prejuízo que não seria irreparável quer por seu vulto, quer pela impossibilidade de futura recuperação.

3. Se já editado o Convênio a que alude o art. 34, § 8º, do ADCT/CF-1988, a suspensão cautelar das normas da legislação estadual que disponham em sentido contrário, encontra fundamento em precedentes do Supremo Tribunal Federal em situações análogas (ADIn nº 84 e ADIn nº 286).

Liminar deferida em parte para suspender a eficácia do art. 193 e seu parágrafo único, art. 201 e seu parágrafo único, parágrafo único do art. 273 e inciso III do art. 283 da Constituição do Estado do Ceará” (RTJ, vol. 144, p. 412);

3. “Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 260-SC (Medida Liminar) (Tribunal Pleno) - Relator: Sr. Ministro Sydney Sanches - Requerente: Governador do Estado de Santa Catarina - Requerida: Assembléia Legislativa do Estado de Santa Catarina.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Cautelar. ICMS. Transporte de passageiros. Art. 155, XII, g, da Constituição Federal, e art. 131, X, d, da Constituição de Santa Catarina.

Havendo a Constituição do Estado de Minas Gerais, de 1989, no art. 131, X, d, excluído a incidência do ICMS sobre os serviços de transporte rodoviário de passageiros, sem a lei complementar a que se refere o art. 155, XII, g, da Constituição de 1989, é de se deferir medida cautelar de suspensão de tal norma, até o julgamento final da ação, face à sua plausibilidade jurídica (*fumus boni iuris*) e diante do risco de grave dano para o erário público durante o curso do processo (*periculum in mora*)" (RTJ, vol. 132, p. 1.043);

4. "Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 128-AL (Medida Liminar) (Tribunal Pleno) - Relator: Sr. Ministro Sepúlveda Pertence - Requerente: Governador do Estado de Alagoas - Requerida: Assembléia Legislativa do Estado de Alagoas.

ICMS: regime constitucional específico (CF, art. 146, III c/c art. 155, § 2º, XII e, transitoriamente, c/c art. 34, § 8º, ADCT): arguição de inconstitucionalidade de numerosos dispositivos da legislação estadual de Alagoas sobre o tributo (Lei est. nº 5.077/89), com pedido cautelar: a) o problema da "cana própria": liminar indeferida, cf. STF, R. esp. nº 1.394, RTJ 122/932; b) isenções e incentivos apelidados de não-incidência, redução da base de cálculo ou alíquotas diferenciadas: sujeição ao Convênio ICMS 66/88: liminar indeferida; c) convênios interestaduais sobre ICMS: ratificação por lei estadual: liminar deferida; d) legitimação por lei dos acordos entre o Estado e os usineiros, a propósito da restituição do ICM sobre a "cana própria": conversão do julgamento em diligência para melhor esclarecimento; e) submissão do exercício do poder regulamentar do Executivo à prévia anuência legislativa: liminar deferida; f) cotas municipais do ICMS - prazo de repasse e atualização monetária de parcelas atrasadas, conforme taxa de juros do mercado financeiro: liminar deferida, cf. ADIn nº 95, 12.10.89; g) participação dos municípios no produto da atualização monetária dos tributos estaduais, sobre cuja arrecadação tenham cotas: liminar indeferida.

Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em deferir o pedido de liminar e suspender os efeitos, até o julgamento final da ação, dos seguintes dispositivos da Lei nº 5.077, de 12.6.89, do Estado de Alagoas: incisos X a XV do art. 10 e seu parágrafo único; incisos VI e VIII do art. 39; § 2º do art. 60; parágrafo único do art. 153; arts. 156, 159 e 160; as expressões "excetuado o preço de montagem", constantes da parte final do art. 33; no inciso II do art. 48 as expressões "exceto quanto ao fornecimento direto do gerador ao consumidor de energia para fim industrial, caso em que o imposto deverá ser recolhido, pelo consumidor, nos prazos desta Lei"; no inciso I do § 3º do art. 66, as expressões "exceto as microempresas"; em converter o julgamento em diligência quanto aos §§ 2º a 5º do art. 72 da mesma lei alagoana; e, quanto aos demais dispositivos constantes da inicial, em indeferir o pedido de cautelar. Por maioria de votos, em deferir a liminar e suspender os efeitos do art. 152 da referida Lei nº 5.077. Brasília, 23 de novembro de 1989 - Néri da Silveira, Presidente - Sepúlveda Pertence, Relator" (RTJ, vol. 145, pp. 707-8);

5. "Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1276-SP - (Medida Liminar) (Tribunal Pleno) - Relator: Min. Octávio Gallotti - Requerente: Governador do Estado de São Paulo - Requerida: Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo.

Relevância jurídica da arguição de inconstitucionalidade do incentivo de ICMS, unilateralmente concedido por Unidade da Federação (item I do § 2º do art. 1º e art. 5º, da Lei nº 9.085, de 17.2.95, do Estado de São Paulo).

Alegação de ofensa ao princípio isonômico, ao primeiro exame rejeitada, quanto ao incentivo de IPVA, em benefício das pessoas jurídicas que possuam pelo menos 30% de seus empregados com idade superior a 40 anos (lei citada, art. 1º, § 2º, item 2).

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, à unanimidade

de votos, deferir, em parte, a medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, a vigência do item I do § 2º do art. 1º e do art. 5º, todos da Lei nº 9.085, de 17.2.95, do Estado de São Paulo.

Brasília, 16.8.95 - Sepúlveda Pertence, Presidente - Octávio Gallotti, Relator" (RTJ, vnl. 157, pp. 85-86);

6. "Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1467-DF - (Medida Liminar) (Tribunal Pleno) - Relator: Min. Sydney Sanches - Requerente: Governador do Distrito Federal - Requerida: Câmara Legislativa do Distrito Federal

Direito Constitucional e Tributário. ICMS sobre serviços de comunicação: Radiodifusão sonora e de sons e de imagens (alínea a do inc. XII do art. 21 da CF. Art. 132, I, b, da Lei Orgânica do Distrito Federal). Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Cautelar.

1. O art. 132, I, b, da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inc. XI do art. 21 da CF, vedou sua incidência sobre os mencionados no inc. XII, a, do mesmo artigo, ou seja, sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens" (art. 21, XII, a, da CF, com a redação dada pela EC nº 8, de 15.8.95).

2. Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais Unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II, da CF, pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação.

3. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na CF (art. 155, II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão

com observância da Lei Complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inc. XII, letra g.

4. Lei Complementar, a de nº 24, de 7.1.75, já existia, com essa finalidade, antes, portanto, da Constituição de 5.10.88.

5. E, a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar nº 87, de 13.9.96, cujo art. 1º reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, regulando também a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais.

6. Reconhecida a relevância dos fundamentos jurídicos da ação (*fumus boni iuris*), é de se considerar presente, também, o requisito do *periculum in mora*, já que o Distrito Federal, por força dos dispositivos impugnados, está impedido de arrecadar ICMS sobre serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, o que por certo lhe acarreta considerável prejuízo, não se podendo desprezar, ademais, a possível demora no processamento e julgamento final da ação.

7. Medida cautelar deferida, para se suspender, *ex nunc*, até o julgamento final da ação, a eficácia das expressões "de que trata o art. 21, XI, da CF", contidas na alínea b do inc. I do art. 132 da LODF.

8. Decisão Unânime" (RTJ 163, p. 70). O problema que se coloca, todavia, está vinculado não à concessão do incentivo fiscal, mas ao recolhimento do tributo pelo beneficiário e à sua devolução posterior sob a forma de empréstimos.

Parece-me que, nesta hipótese, embora possa configurar estímulo financeiro, nele está incluído um estímulo fiscal disfarçado. A concessão, todavia, pelos Estados não conforma incentivo fiscal capaz de violentar o art. 155 da lei suprema.

É que no momento em que o tributo é recolhido, o pagamento encerra a relação tributária entre o Poder Público e o contribuinte, tendo a legislação sido seguida rigorosamente como determina a lei maior.

4 Os arts 156, inciso I e 162, incisos I e II do CTN, estão assim redigidos: "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento ..."; "Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico", tendo Ricardo Lobo Torres comentado: "São diversas as modalidades de pagamento previstas no CTN: moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha, papel selado e processo mecânico. Algumas outras formas não foram contempladas no Código, mas são admitidas por leis específicas: títulos de dívida pública e deação de bens imóveis ou mercadorias. Os serviços já não se compreendem entre as modalidades de pagamento."

A partir do momento, entretanto, que os recursos ingressam nas burras governamentais, cabe à entidade federativa – no Brasil, os Estados – utilizar-se desses recursos como determina a lei orçamentária e, se esta admite que sejam utilizados para financiamentos, à evidência, a lei orçamentária será cumprida, mesmo que o referencial esteja vinculado ao *quantum* arrecadado. É que, esgotada a “relação tributária”, inicia-se um novo tipo de relação, que é a “financeira”, e esta inclui-se na denominada triplíce autonomia que as entidades federativas gozam no país (política, administrativa e financeira), não havendo como contestá-la perante o Judiciário.

É de se lembrar que, no Brasil, as decisões da Suprema Corte todas elas fulminaram incentivos fiscais (renúncia fiscal) e não incentivos financeiros (empréstimos em condições menos favoráveis), na minha opinião, sinalizando que tais estímulos não são inconstitucionais, não cabendo ao Poder Judiciário exaurir critérios de oportunidade e relevância da administração pública no interesse público e de seus “administrados” (horível vocábulo do direito brasileiro que, a meu ver, agride o verdadeiro conceito de “cidadania”, em que o Estado é que está a serviço do cidadão, não sendo este um mero tutelado do Poder).

Por fim, é de se lembrar que a União não pode interferir em incentivos fiscais dos Estados, por expressa determinação do constituinte, estando o § 6º do art. 150 assim redigido:

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

A matéria foi amplamente debatida no XXII Simpósio de Direito Tributário do CEU, com a seguinte conclusão do Plenário:

“Proposta da Comissão de Redação Aprovada em Plenário – O Tratado de Assunção, bem como acordos posteriores de que o Brasil foi signatário, não podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nas esferas estaduais e municipais (Unânime – Não 59, Sim 41).

COMISSÃO 1: (22 votos) – A resposta é não. Excetuadas as hipóteses do art. 155, § 2, XII e e 156, § 3º, II, os arts. 151, III e 150, § 6º, a Constituição Federal proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e mu-

O tema é sensível os avanços tecnológicos, que levaram ao desuso algumas dessas modalidades (estampilha) e permitiram a utilização de novos meios, especialmente os eletrônicos” *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 351).

5 Helenilson Cunha Pontes ensina: “O art. 151, III, tem uma finalidade clara: a proteção das autonomias estadual, distrital e municipal, seriamente comprometidas caso se permitisse à União invadir a competência tributária das demais unidades federadas, concedendo isenções de tributos no âmbito da competência atribuída privativamente pela Constituição a essas políticas. É diante deste objetivo de proteção da descentralização do poder financeiro, fundamental à configuração do Estado federal, que deve ser interpretado o citado dispositivo que veda a instituição, pela União, de isenções heterônomas, já que a autonomia não é somente direito e poder de autogovernar-se, mas manter-se com recursos próprios, os quais têm origem na discriminação de competências tributárias que, no Brasil, é estabelecida constitucionalmente. Portanto, a disciplina dos tributos cuja competência impositiva foi atribuída aos Estados, Distrito Federal e Municípios cabe, nos termos da Constituição Federal, exclusivamente a estas pessoas políticas, seja por força da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, seja por força do Princípio Federativo, cláusula pétrea da ordem constitucional pátria. Assim, contraria a ordem constitucional brasileira a disciplina de tributos estaduais e municipais pelo Tratado de Assunção, bem como os Acordos posteriores e complementares que o sucederem, *a fortiori* quando estabelecerem isenções nas esferas estadual e municipal, além das hipóteses previstas constitucionalmente (art. 155, § 2º, XII, e, e 156, § 3º, II)” (“Pesquisas Tributárias” – Nova Série 3, Co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1997, p. 383).

nicipais. Portanto, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federais com competência impositiva poderiam conceder.

(14 votos) – Na consecução do interesse do Estado Federal brasileiro, a União, enquanto órgão de representação perante os Estados estrangeiros (art. 21, “I” da Constituição Federal), pode firmar Tratados e Convenções disciplinando tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções.

COMISSÃO 2: (27 votos) – O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares podem disciplinar tributos estaduais e municipais.

(6 votos) – O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares não podem disciplinar tributos estaduais e municipais.

COMISSÃO 3: (31 votos) – Tratados em que o Brasil for signatário não podem disciplinar, nem mesmo conceder isenções, nas esferas estaduais e municipais, a não ser que as entidades federativas envolvidas reconheçam em suas ordens jurídicas as inovações pretendidas.

(12 votos) – Os Tratados internacionais não isentam tributos estaduais e municipais, mas, apenas suspendem a eficácia da competência tributária de Estados e Municípios, em função de um acordo em que o Estado Nacional brasileiro, soberanamente, em igualdade de condições, negociar com outros Estados, também contratantes e igualmente soberanos” (“Pesquisas Tributárias” – Nova Série nº 4, Co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1998, p. 776).

II. ADMITINDO QUE SEJA VÁLIDA A CONCESSÃO DE UM INCENTIVO FISCAL DE CARÁTER REGIONAL, HÁ ALGUM LIMITE À SUA DIMENSÃO CONCRETA?

Esclarecida minha posição em relação à diferença entre incentivo financeiro e fiscal, em relação aos incentivos fiscais ou tributários oriundos da mal denominada “renúncia fiscal”, questiona-se se o incentivo fiscal de caráter regional deve ter alguma limitação em sua dimensão concreta.

A resposta é negativa, na medida em que admitindo-se que a renúncia pode ser completa, isto é, pode resultar na desoneração absoluta do tributo, por isenções, não incidências, alíquotas zero, à nitidez, não há limite a que se possa outorgar tais incentivos em relação a qualquer tributo regional.⁶

Quanto ao ICMS, a limitação não diz respeito ao nível do incentivo, mas à condição da concessão, visto que um Estado não é livre para concedê-los, sem a concordância dos demais.

É de se notar que, por ser o ICMS tributo semelhante ao IVA e, por consequência, de vocação nacional, visto que incide sobre a circulação de bens e serviços em todo o território nacional, tendo o constituinte atribuído competência impositiva aos Estados, houve por bem deles retirar o poder de conceder livremente incentivos, pois parte destas concessões poderia atingir o poder de tributar de outras unidades ou distorcer a realidade fiscal do país.

Com efeito, renúncias do gênero “isenção” – em que, pelo direito brasileiro, nasce a obrigação tributária, mas não o crédito tributário – poderiam representar a concessão de créditos escriturais em outros

6 Escrevi: “Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência, a que tem direito o Poder Tributante. Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face do estímulo legal expresso. Na alíquota zero nasce a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, toda via, reduzidos à expressão nenhuma. Como se percebe, todas as quatro formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta” (“Direito Empresarial” – Partes, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

Estados, que não corresponderiam ao pagamento de tributos. Em outras palavras, os Estados receptores de mercadorias provenientes daqueles outros concedentes de isenções, pelo princípio da não-cumulatividade, seriam obrigados a conceder créditos relativos a obrigações tributárias nascidas sem que tivesse havido pagamento do tributo.

É que o artigo 175 do CTN tem a seguinte redação:

"Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I. a isenção;
- II. a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes", determinando que a isenção exclui o crédito tributário, mas não exclui a obrigação.⁷

Por esta razão, a Constituição impôs, quanto ao ICMS, dois tipos de limitação.

A primeira, no que concerne às isenções e não incidências, estas, a meu ver, desnecessárias. Assim redigido está o artigo 155, § 2º, inciso II da lei suprema:

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

...
II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação."

Nestas hipóteses, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo.

A segunda hipótese refere-se a imposição senatorial de definição das alíquotas interestaduais e o direito de os Estados alterarem-nas por Convênios, ou seja, por acordo entre eles, podendo, inclusive, definir as alíquotas ou as isenções possíveis, desde que com a concordância do concerto das unidades federativas representadas no CONFAZ.⁸

O CONFAZ é, por outro lado, órgão que reúne Secretários da Fazenda de todos os Estados, tendo a participação direta do Ministro da Fazenda, na busca da unidade que foi desejada pelo constituinte.

A primeira lei aplicável às isenções foi aquela de 1975 (Lei Complementar nº 24), que, em seu art. 6º, declarava que:

"Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário", tendo sido seguida do Convênio 66/86 e da Lei Complementar nº 87/96.

É bem verdade que, no passado, o vocábulo "isenção" foi estendido a diversos outros "estímulos" que não a própria isenção. A matéria foi repisada, na atual Constituição, pelo inciso XII do § 2º do art. 155 que, na letra g, permitiu que qualquer espécie de estímulo fosse autorizado por lei complementar. Repito a redação do dispositivo:

"XII - cabe à lei complementar:

...
g) regular a forma como, mediante libertação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".⁹

A limitação, portanto, não é do quantum do incentivo a ser concedido, no tocamento ao ICMS, mas da autorização para concedê-lo, matéria que depende da concordância das demais unidades legislativas.

É de se lembrar que o poder outorgado aos Estados, leva-os, muitas vezes, a obter concessões das outras unidades, com a ameaça de veto para certas deliberações, poder que alguns tributaristas denominam de "chantagem oficial".

É de se lembrar, por fim, que, nada obstante, a vedação constitucional, objeto não só da Constituição Federal, como da lei complementar, tem ocorrido a concessão de incentivos não autorizados por quase todas as unidades federativas, com poucos recursos ofertados perante o Poder Judiciário. É que, apesar de inconstitucionais, as unidades federativas que se valem do mesmo expediente, sentem-se desestimuladas em contestar junto ao STF a concessão de incentivos por

parte de outras unidades, independente de autorização. Vale dizer: quase todas concedem-nos em clara violação à lei suprema.¹⁰

III. O ÓRGÃO OFICIAL DE CONTROLE DAS PRÁTICAS CONCORRENCIAIS (NO BRASIL, O CADE) PODE IMPEDIR A FRUIÇÃO, OU NEUTRALIZAR OS EFEITOS NOS PREÇOS, DE INCENTIVOS FISCAIS OU SUBSÍDIOS FINANCEIROS CONCEDIDOS PELO PODER PÚBLICO?

O art. 173, § 4º da Constituição Federal está assim redigido:

"§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros", tendo a Lei nº 8.884/94 - ainda contestada em alguns de seus comandos, sob a alegação de estar maculada pela inconstitucionalidade - regulamentado o dispositivo.

De qualquer forma, a lei tem sido aplicada e o CADE transformou-se em um órgão independente, tendo, com suas resoluções, agilizado o controle da concorrência no país, evitando aquela predatória.¹¹

7 Walter Barbosa Cnrcra relembra: "Importante questão doutrinária dividida a doutrina, antes da publicação do CTN no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluiu apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa em Parecer publicado na Revista de Direito Administrativo, nº 92, p. 376, dá por menorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que em nossa opinião foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o CTN não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como o CTN - sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária - versa a figura tributária como exclusão do crédito tributário. Assim, não obstante a isenção acartete, na prática, e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina escolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excluyente do crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído, se mantém íntegra" ("Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, J. Bushatsky Editor, 1976, pp. 202-203).

8 Os incisos IV e V do § 2º do artigo 155 têm a seguinte redação: "§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflitos específicos que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e apro-

9 Escrevi: "Todavia, a letra g, trata apenas de estímulos fiscais e não de subsídios de outra natureza, tais como creditícios ou premiais. Entendo eu que, se, de alguma forma, pretenderem os Estados contornar a rígida proibição que futura lei complementar possa impor ou que a lei complementar atual já tenha imposto, nada há, na Constituição, que possa impedir outras formas de estímulos não-fiscais" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., ob. cit., p. 515).

10 A Lei Complementar nº 87/96 pretendeu eliminar esta prática definitivamente, com o que acabaria a guerra fiscal entre os Estados. Todos os dispositivos, a pedido dos governadores, foram vetados pelo Presidente da República, tendo sido assim veiculada a lei: "Art. 27 (VETADO). Art. 28 (VETADO). Art. 29 (VETADO). Art. 30 (VETADO)".

11 Gesner José de Oliveira Filho, presidente do CADE, assim se referia àquele: "O controle das agências de defesa da concorrência sobre a estrutura dos mercados constitui prática comum em países maduros e vem ganhando importância crescente em economias emergentes. Tal atividade envolve exame de atos de concentração econômica, tais como fusões, aquisições, joint ventures ou incorporações. No Brasil este tipo de controle é recente, tendo sido instituído pela Lei nº 8.854, de junho de 1994. Desde então, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) julgou 174 atos de concentração, em contraste com a experiência secular dos EUA e mais recentemente da Austrália, Canadá e várias nações europeias. Apesar de curta, tal experiência parece densa relativamente às demais economias emergentes. Além disso, algumas circunstâncias comuns com países onde a cultura da concorrência ainda não se encontra consolidada tomam o exemplo brasileiro útil como referência para o esforço de construção institucional ora em curso em nações em desenvolvimento."

Não tem, todavia, o CADE poderes para disciplinar a autonomia financeira das entidades federativas, nem pode obstaculizar política de incentivos de caráter desenvolvimentista.

Pessoalmente, já defendi a tese de que o Poder Público poderia ser levado às barras do CADE, sempre que propiciasse a concorrência desleal ou gerasse privilégios descompassadores da concorrência.

Não tem sido, todavia, tese vitoriosa, à luz da autonomia das entidades federativas, que, na Constituição Brasileira, é cláusula pétrea, pois assim determina o art. 60, § 4º, inciso II:

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

I - a forma federativa de Estado”.¹²

A exemplo de várias outras áreas de política pública, tornou-se imperativo agilizar os órgãos de defesa da concorrência. Isto decorre, entre outros fatores, do intenso processo de reestruturação produtiva em curso no país, associados à desestatização e à abertura da economia. Diante de tais circunstâncias o CADE promoveu mudanças no procedimento de análise de atos de concentração de maneira a torná-lo mais célere e claro, dando tratamento distinto aos casos simples e complexos, assegurando, assim, a segurança jurídica dos agentes econômicos e viabilizando eficiências como a diminuição do risco de investimento, o estímulo à inversões, produção e emprego. A edição da Resolução nº 5, de 28.8.96, constituiu passo importante nesta direção ao promover: 1. criação de procedimento simplificado de análise; e 2. integração e coordenação das atividades do CADE com os órgãos de governo que também têm atribuições definidas em lei na área de defesa da concorrência: SDE e SEAE” (*Empresas Familiares Brasileiras - Perfil e Perspectivas*, Negócio Editora, 1999, p. 183).

- 12 Comentei o artigo dizendo: “A forma federativa de Estado era “cláusula pétrea” na pretérita lei suprema. A Emenda Constitucional nº 26/85, “originária” de um poder constituído, pretendeu desconsiderar as “normas inalteráveis” (duas apenas) da Constituição anterior. Os constituintes, todavia, não admitiram mudar a forma federativa e o plebiscito não hospedou a monarquia. Desta forma, as cláusulas anteriores foram mantidas na atual Constituição, uma delas, entretanto, deixando de ser pétrea (República). A forma federativa do Estado é tema vago. Não há como pretender eriar, no dizer de Oscar Corrêa, normas pétreas de difícil delimitação. As normas pétreas devem ser precisas, claras. No julgamento do IPMF, no STF, diversos ministros manifestaram-se sobre os problemas gerados por normas pétreas genéricas, o que leva os Tribunais a trabalhar com a “construction” do direito americano. A expressão “forma federativa de Estado” é expressão suficientemente genérica a ofertar um campo de difícil apreensão de seus limites pétreos. Imagine-se que, por emenda constitucional, decidisse o Congresso Nacional retornar ao sistema federativo anterior, retirando do Município o “status” de entidade de Federação. Tem o Município um “status” superior, só que não respeitado no Congresso Nacional e subordinado à intervenção estadual, não podendo exercer tal poder de intervenção sobre nenhuma das demais entidades federativas. Acresce-se que sua própria autonomia financeira é limitada, estando subordinada ao controle externo de contas por parte do Estado, exceção feita aos Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro. Com efeito, tanto os Conselhos de Contas Municipais como os Tribunais de Contas dos Estados são os órgãos de controle externo encarregados de assessorar as Câmaras Municipais e emitir pareceres sobre a execução orçamentária. Por outro lado, nenhuma Federação dos países civilizados oferta ao município o estatuto de ente federativo. Pergunta-se: se, por uma emenda constitucional, decidir o Congresso Nacional eliminar o Município do concreto federativo, seria tal emenda inconstitucional? Aboliria o sistema federativo de governo? Duas correntes de pensamento são apresentadas a este raciocínio. A primeira delas é a de que o inciso I cuida da Federação brasileira como foi plasmada pela Constituição e qualquer alteração em seu perfil é forma de reduzir o sistema federativo, atingindo norma pétrea que não poderia ser modificada. Não de qualquer sistema federativo, mas do sistema federativo brasileiro cuida a “norma pétrea” e este sistema, como plasmado foi em 88, é o que não pode ser modificado. Outra corrente, todavia, entende que tal mudança seria possível, visto que fala a Constituição em “abolir” a forma federativa de Estado e a eliminação do Município do concreto federativo não implicaria a abolição do sistema federativo do Estado. Como se percebe, as normas pétreas exclusivamente genéricas ofertam questões excepcionais complexas, apenas solucionáveis pela “construction” da Suprema Corte, que definirá em cada caso concreto os limites da inalterabilidade” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º vol., tomo I, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1999, pp. 398-402).

Em outras palavras, a concorrência desleal, no país, decorre de prática das próprias empresas, que buscam, sempre por procedimentos ilegais, assenhorar-se do mercado, restringindo concorrentes, quando não os eliminando.

Incentivos fiscais, todavia, podem ser obtidos por qualquer investidor que queira fazer jus a eles, isto é, sem privilégios ou preferências. Quase sempre os estimulados ofertam contrapartida em investimentos, não havendo, pois, em sua ação, tentativa do incentivado em promover a concorrência desleal, mas sim de conseguir melhores condições para se desenvolver, nesta ou naquela região.

A evidência, como consequência dos incentivos fiscais auferidos, o produto da empresa incentivada pode tornar-se mais competitivo, mas o acesso aos incentivos está aberto a todos os que deles queiram beneficiar-se.

As hipóteses, portanto, a serem examinadas pelo CADE, decorrem de comportamento aético e abusivo das empresas e não de um processo estimulador, aberto a todas as empresas, mesmo que, como consequência, aqueles que aceitaram o desafio, no tempo, possam se beneficiar dos estímulos ofertados pelas unidades federativas, pois são estes a contrapartida dos investimentos.¹³

- 13 Alberto Venâncio Filho escreveu sobre a realidade brasileira desta segunda metade do século: “A segunda reflexão, e a final, é a de que realmente no atual contexto da economia brasileira estamos, realmente, caminhando para uma economia concentrada. Ainda que se aumente e se amplie o número de pequenas e médias empresas, é sob o regime oligopolístico que se deverá exercer o processo de desenvolvimento da economia brasileira. Isto coloca em questão o problema da legislação antitruste e monopolística e do combate à concentração e de favorecimento à competição. Parece-nos que deveremos partir para um tipo e ação que não coíba essas formas de agregação econômica, que se si mesmas não são nem boas nem más, mas que se procure examinar as formas abusivas que possam exercer, de forma a que se mantenha o mínimo de competição indispensável ao desenvolvimento das economias de mercado, que tem sido até agora a experiência mais prúpicia no campo do desenvolvimento econômico” (*Caderno nº 3 de Direito Econômico*, Co-ed., CEEU/COAD, p. 16).
- 14 Pontes de Miranda escreveu, à luz da Constituição anterior, com indiscutível pessimismo que: “A mentalidade mesma no art. 160, V, da Constituição de 1967, que provém da Constituição de 1946, an. 148, é mais ou menos a dos Estados Unidos da América ao tempo do governo de Theodore Roosevelt: a mentalidade das leis contra trusts e outras formas de eliminação da concorrência, produzidas dentro do liberalismo. Quer dizer: as formas que a livre concorrência engendra para estabelecer situações em que não haja, contra certas empresas, concorrência. A menção do art. 160, V, é minuciosa: “abuso do poder econômico”, “domínio dos mercados”, “eliminação da concorrência”, “aumento arbitrário dos lucros”. Muito bem! Corresponde isso à intervenção penalística dos governos na economia. Corresponde também à época em que o Estado, perplexo diante da contradição que a economia liberal suscitava, se abstinha – ou, melhor, perseverava em se abster – de intervir na economia e atacava os males nos seus agentes causadores, subjetivamente: o truste, o acordo secreto, o cartel etc. Não dizemos que essas práticas não caibam durante a vida de Constituição que permita a intervenção; mas é difícilimo manobrar as duas políticas, a de intervenção na economia e a de luta contra os trusts. Acaba o Estado por ter tantas armas debaixo do braço – e tantos sabres e machados – que não possa, ou não saiba usar, com acerto, de nenhuma” (*Comentários à Constituição de 1967*, 3ª ed., Ed. Forense, 1987, p. 49).

É de se lembrar que, se assim ocorrer, um departamento da União estaria atingindo a autonomia federativa de entidade fiscalizada, o que não se pode admitir, à luz do pacto federativo brasileiro.

A matéria poderá, todavia, ser discutida junto ao Poder Judiciário, que terá problemas para considerar descompensatórios os incentivos, a não ser que obtidos em violação à Constituição. Se não tiverem ferido texto supremo, mesmo que possam beneficiar empresas, na competitividade setorial, o certo é que nem o Poder Judiciário, nem o CADE nada poderão fazer.

Em outras palavras, a prática de incentivos, que permitiram a recuperação da Europa depois da segunda guerra, é considerada essencial para o desenvolvimento de determinados setores ou áreas. Se a concessão de incentivos corresponder à autonomia das entidades federativas prevista na lei suprema e não a contrariar na forma adotada, nem CADE, nem Poder Judiciário poderão contestá-la. Se violentar a Carta Suprema em qualquer um dos aspectos, caberá ao Poder Judiciário – nunca ao CADE – atalhar a violação constitucional, se provocado.¹⁴

A resposta, portanto, à questão é negativa.

REVISTA FORENSE, v. 1 - 1904
Publicação trimestral.
Volume 351 - 2000 (julho/agosto/setembro)

Rio de Janeiro: Forense - 2000

I. Direito - Brasil - Periódicos.

FORENSE/RJ

CDU - 34(81)(05)

Proibida a reprodução total ou parcial, bem como a reprodução de apostilas a partir desta Revista, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópia e de gravação, sem permissão expressa do Editor (Lei n° 9.610, de 19.02.98).

Reservados os direitos de edição e distribuição pela
REVISTA FORENSE

Av. Erasmo Braga, 299 - 1º, 2º e 7º andares - 20020-000 - Rio de Janeiro-RJ
Rua Senador Feijó, 137 - Centro - 01006-001 - São Paulo-SP
Rua Guajajaras, 1.934 - Barro Preto - 30180-101 - Belo Horizonte-MG
E-mail: revista.rik@terra.com.br

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

• JULHO - AGOSTO - SETEMBRO DE 2000 •

ISSN 0102-8413

REVISTA FORENSE

FUNDADA EM 1904
PUBLICAÇÃO NACIONAL DE DOCTRINA, JURISPRUDÊNCIA E LEGISLAÇÃO

FUNDADORES

Mendes Pimentel
Estêvão Pinto

DIRETORES

Bilac Pinto †
José Francisco Rezek
Caio Mário da Silva Pereira
J. de Magalhães Pinto †
José Monteiro de Castro †
José de Almeida Paiva †

REDATOR-CHEFE

José Carlos Barbosa Moreira