



**PPGD**

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS | UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ROGÉRIO CANNIZZARO ALMEIDA**

**INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE:  
INTERVENÇÃO ESTATAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO  
ECONÔMICO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS**

Dissertação de Mestrado  
Recife/PE  
2010



**PPGD**

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS | UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ROGÉRIO CANNIZZARO ALMEIDA**

**INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE:  
INTERVENÇÃO ESTATAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO  
ECONÔMICO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS**

Dissertação de Mestrado  
Recife/PE  
2010

**ROGÉRIO CANNIZZARO ALMEIDA**

**INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADE:  
INTERVENÇÃO ESTATAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO  
ECONÔMICO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Neoconstitucionalismo  
Linha de pesquisa: Estado e Constitucionalização do Direito

Orientador: Professor Doutor Raymundo Juliano Feitosa

Recife/PE

2010

Almeida, Rogério Cannizzaro

Incentivos fiscais e extrafiscalidade: intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os Estados / Rogério Cannizzaro Almeida. – Recife : O Autor, 2010.

241 folhas.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2010.

Inclui bibliografia.

**1. Incentivo fiscal - Brasil. 2. Incentivos fiscais - Estado - Intervenção - Economia - Redução de desigualdades sociais regionais. 3. Desenvolvimento econômico - Art. 3º, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 4. Estado - Agente regulador - Normas tributárias indutoras. 5. Incentivos fiscais - Concorrência - Estados brasileiros - Atividades econômicas - Fomento - Novos investimentos nacionais e internacionais. 6. Incentivos tributários e financeiros - Espécies diversas. 7. ICMS - Isenção - Concessão . 8. Extrafiscalidade. 9. Incentivos fiscais - Concessão - Caráter extrafiscal da tributação. 10. Guerra fiscal. I. Título.**

346(81)

CDU (2.ed.)

UFPE

343.8104

CDD (22.ed.)

BSCCJ2010-020

## Rogério Cannizzaro Almeida

### “INCENTIVOS FISCAIS E EXTRAFISCALIDADES:

### INTERVENÇÃO ESTATAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Área de concentração : Neoconstitucionalismo

Orientador: Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: Aprovado

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (Presidente - UFPE)

Julgamento: Aprovado Assinatura: [Assinatura]

Professora Dr<sup>a</sup> **Luciana de Medeiros Fernandes** (1<sup>a</sup> Examinadora - DAMAS)

Julgamento: Aprovado Assinatura: [Assinatura]

Professor Dr. **Marcos Antônio Rios da Nóbrega** (2<sup>o</sup> Examinador - UFPE)

Julgamento: APROVADO Assinatura: [Assinatura]

Recife, 08 de março de 2010.

Coordenador Prof.º Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Dedico este trabalho à minha esposa Vitória pelas horas e dias cedidos de sua atenção em prol desta pesquisa.

Ao mesmo tempo, também dedico a toda a minha família, especialmente aos meus pais, José Almeida Júnior e Suzana, aos meus avôs, Eni e Hélio Cannizzaro, Abigail e José Almeida (*in memoriam*), que nunca deixaram de me apoiar, e aos meus irmãos, Camila, José Almeida Neto, Rodrigo e Roberta.

## **AGRADECIMENTOS**

Esta dissertação se concretizou graças à colaboração de muitas pessoas, às quais sempre lembrarei com gratidão. Em especial, ao meu orientador, Professor Doutor Raymundo Juliano Feitosa, que, seja durante as aulas ou durante as orientações, trouxe ideias, sugestões, críticas e observações que colaboraram na produção deste trabalho. Agradeço também aos professores Sérgio Torres, André Rosa e Ivo Dantas, verdadeiras referências de conhecimento e fonte de inspiração; aos colegas de curso João Hélio Coutinho e Gabriela Gadelha, e aos amigos Paulo Rosenblatt e André Mussalém, que colaboram desde o início até a conclusão deste trabalho de pesquisa.

## RESUMO

ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Incentivos fiscais e extrafiscalidade:** intervenção estatal em busca de desenvolvimento econômico e a guerra fiscal entre os Estados. 2010. 240f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

Este trabalho de pesquisa tem como objeto o estudo da intervenção do Estado na economia através incentivos fiscais, em geral na busca do desenvolvimento econômico, concretizando-se o artigo 3º, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ao situar o Estado contemporâneo como agente regulador, examina a função reguladora estatal através de normas tributárias indutoras. A concessão de incentivos fiscais marca o caráter extrafiscal da tributação. Os Estados concedentes se submetem à perda de arrecadação da tributação ordinária em prol de um incremento do desenvolvimento econômico, reduzindo-se as desigualdades regionais. Analisando-se diferentes institutos relacionados à concessão de incentivos fiscais, o trabalho traz uma abordagem a respeito da competição fiscal travada pelos Estados da federação em busca da atração de novos empreendimentos aos seus territórios, o que se conhece no Brasil como guerra fiscal. Baseando-se na relação entre o direito econômico, o direito tributário, o direito financeiro e o direito constitucional, o trabalho procura posicionar a atuação dos Estados da federação brasileira no plano da concorrência interna através da concessão de incentivos fiscais diversos.

**Palavras-chave:** intervenção; extrafiscalidade; incentivos fiscais; guerra fiscal.

## **ABSTRACT**

ALMEIDA, Rogério Cannizzaro. **Tax incentives and e stimulation function of the taxation:** intervention of the State in the search economical development and the tax competition between the states. 2010. 240p. Dissertation (Master's Degree of Law) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

This research work has as object of the study the intervention of the State in the economy through tax incentives in general in the search economical development, being rendered the article 3º, III from the Brazilian Constitution of 1988. By situating the contemporary state as regulator agent, it examines the regulatory function through taxation norms. The concession of tax incentives marks the stimulation function of the taxation. The states of the federation who grant submit the loss of collection of the ordinary taxation on behalf of an increment of the economical development, being reduced the regional inequalities. Analyzing different institutes related to the concession of tax incentives, the research work brings an approach regarding the tax competition joined by the states of the federation in search of the attraction of new enterprises to your territories, what knows in Brazil as “tax war”. Basing on the relationship between economical law, tax law, financial law and constitutional law, the research work tries to position the performance of the states of the Brazilian federation in the plan of the intern competition through the concession of several tax incentives.

**Keywords:** intervention; stimulation function of the taxation; tax incentives; tax competition.

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| I Considerações preliminares .....                        | 14 |
| II Delimitação do objeto e objetivos do trabalho .....    | 16 |
| III Justificativas do trabalho (relevância do tema) ..... | 18 |
| IV Problematização .....                                  | 22 |
| V Metodologia de pesquisa e estrutura do trabalho .....   | 24 |

### 1. A ATUAÇÃO ESTATAL E A INTERVENÇÃO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

|                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1 A atuação do Estado e suas finalidades .....                                                                                        | 27 |
| 1.2 A evolução do Estado de Direito: do Estado Liberal sem qualquer intervenção estatal ao Estado Social e ao Neoliberal .....          | 29 |
| 1.3 A atuação e a intervenção estatal em relação ao processo econômico .....                                                            | 39 |
| 1.4 O posicionamento econômico do Estado: liberal ou interventor? .....                                                                 | 41 |
| 1.5 Modalidades de intervenção estatal – imediata e mediata, direta e indireta: normas de direção e de indução .....                    | 43 |
| 1.6 A eficácia da intervenção estatal indireta através de normas de direção ou de indução .....                                         | 47 |
| 1.7 A crise do Estado Social e a figura do Estado interventor como regulador das atividades econômicas – a Constituição Econômica ..... | 48 |
| 1.8 A regulação do mercado: o Estado Regulador e a concorrência .....                                                                   | 53 |
| 1.9 Síntese do primeiro capítulo .....                                                                                                  | 58 |

## **2. OS PRINCÍPIOS E OBJETIVOS DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E A RELAÇÃO ENTRE O PROCESSO ECONÔMICO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS**

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1 Os princípios na ordem econômica na Constituição de 1988 ..... | 61 |
| 2.2 O desenvolvimento econômico .....                              | 64 |
| 2.3 Redução das desigualdades regionais e sociais .....            | 67 |
| 2.4 Soberania nacional – a soberania econômica .....               | 70 |
| 2.5 Propriedade privada e sua função social .....                  | 72 |
| 2.6 Livre iniciativa e livre concorrência .....                    | 75 |
| 2.7 Tutela do consumidor .....                                     | 78 |
| 2.8 Tutela do meio ambiente .....                                  | 80 |
| 2.9 Busca pelo pleno emprego .....                                 | 82 |
| 2.10 Tratamento favorecido para empresas de menor porte .....      | 84 |
| 2.11 Síntese do segundo capítulo .....                             | 86 |

## **3. A INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO: AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E O USO DOS INCENTIVOS FISCAIS**

|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1 A atividade financeira do Estado através da tributação – o Estado Fiscal .....                           | 88  |
| 3.2 Fiscalidade e extrafiscalidade: uma correlação de direito tributário e econômico .....                   | 91  |
| 3.3 O fim da neutralidade da tributação e extrafiscalidade: tributos extrafiscais e incentivos fiscais ..... | 95  |
| 3.4 Escorço histórico das normas tributárias indutoras nos direitos europeu e americano .                    | 101 |
| 3.5 A utilização de normas tributárias indutoras no direito brasileiro .....                                 | 105 |
| 3.6 Os incentivos fiscais como normas tributárias indutoras no direito brasileiro .....                      | 107 |

|                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.7 Intervenção estatal através do fomento econômico: o uso de incentivos fiscais .....                                                                       | 110 |
| 3.8 O fomento econômico através dos incentivos fiscais – fiscalidade, extrafiscalidade e capacidade contributiva .....                                        | 113 |
| 3.9 O uso dos incentivos fiscais e a uniformidade da tributação: a busca do desenvolvimento econômico regional e da redução das desigualdades regionais ..... | 117 |
| 3.10 O custo dos incentivos fiscais: as despesas fiscais .....                                                                                                | 122 |
| 3.11 Síntese do terceiro capítulo .....                                                                                                                       | 128 |

#### **4. INCENTIVOS FISCAIS EM ESPÉCIE E FIGURAS AFINS**

|                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1 Incentivos que operam sobre a despesa e sobre a receita pública ..... | 131 |
| 4.2 Subvenções .....                                                      | 134 |
| 4.3 Subsídios .....                                                       | 137 |
| 4.4 Outros incentivos financeiros .....                                   | 140 |
| 4.5 Isenção tributária - definição e natureza jurídica .....              | 143 |
| 4.6 Isenção, incidência e não-incidência .....                            | 147 |
| 4.7 Imunidades – definição e sua relação com as políticas fiscais .....   | 149 |
| 4.8 Isenção, remissão e anistia .....                                     | 152 |
| 4.9 Isenção e alíquota zero .....                                         | 155 |
| 4.10 Outros incentivos tributários .....                                  | 156 |
| 4.11 Síntese do quarto capítulo .....                                     | 159 |

## **5. REGIME JURÍDICO DAS ISENÇÕES DE ICMS E OS LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS**

|                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.1 Considerações gerais sobre o ICMS .....                                              | 161 |
| 5.2 Isenções tributárias de ICMS .....                                                   | 163 |
| 5.3 Os convênios interestaduais celebrados na Lei Complementar nº 24/75 .....            | 165 |
| 5.4 A necessidade de lei específica para a concessão de isenções após a EC nº 3/93 ..... | 170 |
| 5.5 A ratificação dos Estados e a incompatibilidade do artigo 4º da LC nº 24/75 .....    | 171 |
| 5.6 Sobre o instrumento normativo adequado para a concessão de isenções de ICMS .....    | 173 |
| 5.7 Revogação de isenções de ICMS e a desnecessidade de convênio .....                   | 175 |
| 5.8 Outras limitações a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) .....     | 178 |
| 5.9 O impacto das isenções tributárias de ICMS no sistema da não-cumulatividade .....    | 181 |
| 5.10 Síntese do quinto capítulo .....                                                    | 183 |

## **6. GUERRA FISCAL: COMPETIÇÃO FISCAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SUAS DISTORÇÕES**

|                                                                                          |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.1 Competição fiscal e guerra fiscal: elementos conceituais .....                       | 186 |
| 6.2 Federalismo e guerra fiscal: competição e não cooperação dos entes federativos ..... | 191 |
| 6.3 Conflito federativo, regulação central e guerra fiscal .....                         | 195 |
| 6.4 A influência dos incentivos fiscais nas decisões alocativas empresariais .....       | 199 |

|      |                                                                                               |     |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 6.5  | Motivos que justificam a concessão de incentivos fiscais .....                                | 202 |
| 6.6  | A repercussão econômica da guerra fiscal no setor produtivo à luz da livre concorrência ..... | 205 |
| 6.7  | Análise do CADE sobre a concessão de incentivos fiscais .....                                 | 208 |
| 6.8  | Quem leva vantagem na guerra fiscal? .....                                                    | 211 |
| 6.9  | Medidas repressivas contra a concessão indevida de incentivos fiscais .....                   | 214 |
| 6.10 | Alternativas para eliminação da guerra fiscal .....                                           | 219 |
| 6.11 | Síntese do sexto capítulo .....                                                               | 223 |
|      | <b>CONCLUSÕES</b> .....                                                                       | 226 |
|      | <b>REFERÊNCIAS</b> .....                                                                      | 233 |

# INTRODUÇÃO

## I. Considerações preliminares

A proximidade que a sociedade tem com a tributação não tem mostrado algo de conveniente. Na medida em que se muda o conceito das palavras ou sua aplicabilidade, modifica-se, também, o modo de conviver das pessoas e, por conseguinte, o modo de conviver com os tributos. Por isso, é interessante que se explorem os conceitos e as repercussões das expressões. Não importa como se denominam as coisas, pois, de fato, as palavras se desgastam, e a elas se incorporam novos significados.<sup>1</sup> Sendo assim, o que se parece nocivo pode ser útil, e o que se parece útil pode não o ser, seja em matéria de imposição ou de exoneração tributária.

Faz-se necessária a atitude de encarar, ingênua ou assombradamente, a pergunta: no que consiste a tributação, para que serve e qual é sua relação com a sociedade? Identificada tal relação, segundo María Luisa Vives, deve-se evitar um posicionamento defensivo e simplesmente que se aproxime do instituto, como se fosse a primeira vez que se escutasse o vocábulo tributação.<sup>2</sup> Na sociedade brasileira, tem-se geralmente a sensação de que a tributação significa uma imposição de ceder parte do patrimônio particular sem nenhuma contraprestação, afastando o romantismo de que a carga tributária é devolvida à sociedade sob forma de serviços públicos.<sup>3</sup>

O sistema tributário nacional vai muito além da questão da imposição tributária. Ele assume traços políticos, culturais e econômicos, que repercutem, concretamente, na vida em sociedade, nas relações políticas e no próprio Estado, enquanto organização política. O Brasil é um país continental, marcado por suas riquezas naturais e pela má distribuição destas a sua

---

<sup>1</sup> VIVES, María Luisa. **Educación tributaria**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 21.

<sup>2</sup> Idem, *ibidem*, p. 22.

<sup>3</sup> A alta carga tributária brasileira é conhecida há tempo. Os problemas surgem em quatro aspectos: no primeiro, a sensação da carga tributária excessiva é sentida diante da ausência na contraprestação de serviços públicos, sobretudo em relação a saúde pública e educação de qualidade, segurança pública entre outros serviços que são prestados precariamente pela administração pública estatal; no segundo, em relação aos impostos que incidem sobre o consumo, a população de menor poder aquisitivo suporta o mesmo encargo tributário que os de melhor poder no tocante à aquisição de itens de primeira necessidade, como alimentos, bebidas e vestuário; no terceiro, a carga tributária imposta às pessoas jurídicas, geradoras de riquezas e postos de trabalho é desproporcional, em se comparando a outros países, onde a tributação onera predominantemente as pessoas naturais, assim a capacidade de crescimento e desenvolvimento da economia fica comprometida pelo entrave fiscal. Por fim, a determinação das alíquotas do imposto de renda pessoa física, que onera exageradamente pessoas de baixa capacidade econômica, também compromete sua capacidade contributiva.

população. Destaca-se, então, um cenário marcante de desenvolvimento econômico e social desejável, contrastante com subdesenvolvimento e pobreza.

Como o perfil do sistema tributário nacional é mutável, busca-se algo que não tenha por objetivo impor qualquer solução de aceitação absoluta, mas que vise estimular o debate sobre a questão em estudo, que vai além da questão meramente econômica, mas principalmente jurídica. Embora o ponto de partida possa parecer meramente econômico-financeiro, a solução para problemas de subdesenvolvimento econômico de um país de grandes extensões territoriais, como é o Brasil, é fundamentalmente jurídica, sobretudo legislativa e administrativa.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 traz instrumentos que, em princípio, seriam capazes de promover o desenvolvimento econômico e de reduzir as desigualdades regionais, mas o texto constitucional não produz efeitos automáticos neste particular. É preciso que as palavras que constam no papel se materializem através de ações concretas, de iniciativa do Poder Legislativo e de conclusão do Poder Executivo. É preciso se dar às normas constitucionais eficácia social ou nas palavras de Luís Roberto Barroso, efetividade.<sup>4</sup>

Este estudo não é econômico, mas se utiliza de dados econômicos e traz possíveis propostas de soluções (jurídicas) com repercussões no campo econômico, o que poderia se chamar de economia aplicada ao direito.<sup>5</sup> Tem-se considerado de grande relevância a correlação entre direito e economia, sobretudo no tocante à regulação e à intervenção estatal sobre o domínio econômico. O direito há de se relacionar intimamente com a economia, e, como afirma André Elali, partindo-se da premissa de que a ciência econômica visa encontrar soluções para a carência de recursos, enquanto que a jurídica serve de instrumento de

---

<sup>4</sup> Eficácia jurídica distingue-se de eficácia social da norma: aquela consiste na aptidão de produzir efeitos para a irradiação das consequências que lhe são próprias. “Eficaz é o ato idôneo para atingir a finalidade para a qual foi gerado”. A eficácia social se refere ao reconhecimento e ao cumprimento efetivo do Direito por parte da sociedade, “é a concretização do comando normativo, sua força operativa no mundo dos fatos”. Não se trata, apenas, da mera possibilidade da aplicação da norma (eficácia jurídica), mas, de eficácia social, a realização do Direito e o desempenho concreto de sua função social. A efetividade representa a materialização no mundo dos fatos dos preceitos legais “e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social” (grifos no original). Cf. BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas** – limites e possibilidades da Constituição brasileira. 9 ed. Rio Janeiro: Renovar, 2009, p. 81-82.

<sup>5</sup> Afirmar que o direito corresponde a um mero reflexo da economia seria uma suposição equivocada. Enquanto nível do todo social, o direito é elemento constitutivo e instrumento de mudança social para ser dinamizado ao sabor de interesses bem definidos. O direito é produzido pela estrutura econômica, mas, também, interagindo em relação a ela, nela produz alterações. A economia condiciona o direito, mas o direito condiciona a economia. Cf. GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 45-59.

harmonização das relações sociais, limitando as liberdades e protegendo os direitos e garantias individuais e os interesses coletivos.<sup>6</sup>

Assim, como as ciências jurídica e econômica ajudam mutuamente na busca de soluções de problemas econômicos e sociais enfrentados pela população mais carente, necessária é a adequação das fontes dedicadas ao direito tributário que consideram dados obtidos de estudos econômicos, o que confirma o diálogo de fontes de direito tributário e econômico.

Uma prova disso, ou seja, da integração entre direito e economia, está presente não só no Brasil mas também na maioria dos outros países que visam ao desenvolvimento de sua economia. Sendo assim, segue-se uma tendência de determinar o comportamento das atividades econômicas no plano constitucional.<sup>7</sup> Trata-se da Constituição Econômica, ou seja, uma parte da Constituição que trata do fenômeno econômico. Aquela teria passado a existir quando da conscientização de que a ordem econômica não poderia depender simplesmente de decisões políticas. Assim, quando se perde a confiança na autorregulação econômica do mercado, faz-se necessária a inserção de conceitos econômicos flexíveis por natureza numa estrutura rígida constitucional.<sup>8</sup>

## II. Delimitação do objeto e objetivos do trabalho

O objeto deste trabalho é o exame da concessão de incentivos fiscais como alternativa para o Estado desenvolver as atividades econômicas privadas e, conseqüentemente, fomentar o desenvolvimento econômico, que se traduz essencialmente na redução de desigualdades sociais regionais. Através de normas tributárias exonerativas e concessivas de benefícios financeiros diversos, o Estado não só pode mas deve induzir os agentes econômicos à prática de comportamentos desejáveis pela ordem econômica constitucional. Tenta-se concretizar um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CR/88).

---

<sup>6</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 17.

<sup>7</sup> “*Hoy todos hemos tomado conciencia de la estrecha relación entre el sistema económico y el sistema legal. La relación entre derecho y economía cobra relevancia si, [...] hoy todo el mundo entiende que a regulación económica y el derecho público están mutuamente imbricados.*” Cf. CARBAJALES, Mariano. **El Estado regulador**: Hacia un nuevo modelo de Estado. Buenos Aires: Abaco, 2006, p. 23.

<sup>8</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 71-75.

Propõe-se, ainda, a realização de um estudo da concorrência na concessão dos incentivos fiscais pelos Estados brasileiros no plano nacional para o fomento de atividades econômicas e para a atração de novos investimentos nacionais e internacionais. Essa concorrência é realizada mediante concessão de benefícios financeiro-fiscais, conhecida usualmente como guerra fiscal.<sup>9</sup> Neste particular, não se pretende perder de vista que a competição fiscal, da maneira como se apresenta, não é capaz de favorecer os Estados que mais precisam de desenvolvimento regional.

O objetivo deste trabalho é o de demonstrar que, no sistema tributário nacional de um país heterogêneo, como o Brasil, a tributação pode e deve ser utilizada como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, de redução de desigualdades regionais. Assim, partir-se-á de ideias, como o papel da tributação, a fiscalidade e extrafiscalidade da atividade financeira do Estado, a intervenção estatal sobre o domínio econômico e os incentivos fiscais. Analisar-se-á a busca do fomento das atividades econômicas através da concessão dos incentivos fiscais no Brasil.

Com base em dados econômicos e financeiros, procurar-se-á demonstrar que, embora as disposições constitucionais que tratam dos incentivos fiscais possam não estar sendo observadas pelo legislador concedente de incentivos fiscais, tais concessões foram de desejo do poder constituinte originário. Na verdade, o conteúdo das normas programáticas que tratam da concessão de incentivos fiscais em prol de promover o desenvolvimento econômico é adequado a um país continental marcado por desigualdades regionais como o Brasil.

A investigação examinará a relação entre a atividade econômica privada e tributária estatal. Neste contexto, analisar-se-á o papel que a tributação representa no estímulo de determinados comportamentos por parte da sociedade, principalmente as sociedades empresárias investidoras no território nacional. Surge, então, a utilidade da concessão de incentivos fiscais como mecanismo de intervenção indireta do Estado no processo econômico.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Segundo Carlos Eduardo Cavalcanti e Sérgio Prado, a guerra fiscal é um caso de fenômenos que emergem, quando iniciativas políticas de uso de benefícios e iniciativas fiscais de governos locais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, que se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais, de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. Cf. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 11.

<sup>10</sup> “A própria noção de benefícios fiscais (*tax incentives*, *Steuervergünstigungen*, *agevolazioni fiscali*, *allégements fiscaux*, etc.) que, atenta a sua natureza, só técnica ou formalmente incorporam o direito fiscal, pois que material ou conteudisticamente integram o direito econômico, o direito social ou outros ramos do direito.” NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 486.

Também serão analisadas as diversas espécies de incentivos fiscais, sejam as que operam sobre a despesa pública, sejam as que operam sobre a receita pública. Destaquem-se as limitações ao poder de conceder incentivos fiscais, sobretudo na concessão de isenções de ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, maior fonte arrecadatória dos Estados, que recebeu atenção especial na Constituição da República.

Analisar-se-á também o efeito maléfico da concessão aleatória de incentivos fiscais, inclusive desrespeitando-se as limitações existentes na ordem jurídica atual, a denominada guerra fiscal. Não obstante, por outro lado, a concessão adequada dos mesmos incentivos fiscais pode promover o desenvolvimento econômico regional, com ênfase na redução das desigualdades regionais.

### **III. Justificativas do trabalho (relevância do tema)**

A primeira justificativa é a vinculação do trabalho à área de concentração 'Neoconstitucionalismo' e à linha de pesquisa 'Estado e Constitucionalização do Direito' do programa de pós-graduação em direito (mestrado em direito) da Universidade Federal de Pernambuco. Tendo em vista que o neoconstitucionalismo corresponde a um movimento de valorização do papel da Constituição no sistema social, percebe-se que o tema da pesquisa envolve aspectos dessa recente tendência do direito constitucional contemporâneo.<sup>11</sup>

Partindo-se desta área de concentração e linha de pesquisa, optou-se pela elaboração de um estudo relacionado ao poder que o Estado tem de induzir os agentes econômicos privados a realizarem objetivos enumerados na Constituição da República através da concessão de incentivos fiscais e seus limites jurídicos. Procura-se demonstrar a importância da regulação dos comportamentos econômicos em face dos interesses coletivos e das necessidades sociais. E, ao se relacionar a tributação ou sua diminuição ou ausência com a busca do desenvolvimento econômico, estar-se-á diante de um tema inserido na área de concentração e linha de pesquisa adotadas.

---

<sup>11</sup> O neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional identifica um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, em meio às quais podem ser assinalados, como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX, e como marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Desse conjunto de fenômenos, resultou um processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito. Cf. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. In: Sampaio, José Adércio Leite (coord.). **Constituição e crise política**. Belo Horizonte : Del Rey, 2006, p. 15.

Outra justificativa é a relação entre o direito e a economia, em especial a partir do próprio direito econômico, relacionando-se com o direito tributário e o direito financeiro, utilizando-se de elementos fornecidos pela economia e da análise econômica do direito (*Law and Economics*).<sup>12</sup> Não se pretende desenvolver um trabalho econômico, o que se quer é utilizar os dados da ciência econômica, de forma a contribuir para que se encontrem soluções para os problemas sociais. Nesse sentido, considera-se aqui de grande importância a relação entre o direito e a economia, principalmente para regular a intervenção estatal por meio de normas tributárias indutoras.

Não obstante se refira o presente texto a algumas ferramentas e conclusões obtidas da economia, este trabalho não utiliza sua metodologia científica. Neste trabalho, a economia auxilia o direito, embora, em alguns momentos, se diga que o direito está a serviço da economia. Seus dados servem para reforçar o papel do Estado na promoção do desenvolvimento econômico e na redução dos problemas sociais através de normas tributárias indutoras que estimulem a valorização dos princípios enumerados na ordem econômica, proposta na Constituição.

O Estado não pode manter-se inerte ao fenômeno econômico; deve promover estímulos através do mecanismo da tributação para o fortalecimento da economia, seja por razões eminentemente econômicas ou por outras de caráter social que passam pela necessidade da promoção do desenvolvimento econômico desejado pelo constituinte. Como observa André Elali, ao se estabelecerem os objetivos nacionais, utilizam-se dados do mundo real. A partir disso, deve o Estado criar facilidades para o desenvolvimento de atividades econômicas consideradas prioritárias, podendo facilmente usar a tributação com tal propósito. “Ela é, portanto, um hábil instrumento de indução econômica, devendo-se analisar, por meio dos instrumentos econômicos, o que é eficiente e o que é ineficiente para o sistema social.”<sup>13</sup>

O estudo utilizará como fonte o direito positivo, especialmente os dispositivos inseridos na Constituição da República que tratam da ordem econômica e social, dos objetivos estatais e do sistema tributário nacional. Também serão utilizados outros dispositivos da legislação infraconstitucional. Assim, tornar-se-á necessário envolver os elementos do direito positivo com os dados que podem ser obtidos pela economia, suas técnicas e os princípios que devem ser observados pelo direito econômico e o direito tributário.

---

<sup>12</sup> Cf. SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 4-16. ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. **Direito & Economia: análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 1-14.

<sup>13</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 27.

Registre-se que a obra publicada em Portugal por António Carlos dos Santos<sup>14</sup> aplicou essa mesma metodologia. Tratou o referido autor dos aspectos regulatórios da tributação, ao examinar os possíveis limites à concessão de benefícios fiscais pelos Estados que compõem a União Europeia, à luz dos fundamentos do direito econômico internacional, ou seja, assunto relativo à concorrência internacional com a prática dos denominados “Auxílios de Estado”.

Neste trabalho, mostra-se viável e importante o uso de tal metodologia de pesquisa, em que se relacionam as categorias tributárias com elementos de outras disciplinas jurídicas, em especial do direito econômico, além da ciência econômica, que deve fornecer ao estudo jurídico os dados necessários à escolha das políticas de intervenção, próprias da intervenção econômica.<sup>15</sup>

Luís Eduardo Schoueri observa que a intensa relação existente entre direito econômico e direito tributário, referente ao “fenômeno das normas tributárias indutoras” como instrumento de intervenção econômica. A inclusão das normas tributárias indutoras é medida de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, que impõe a investigação de princípios de direito econômico, sejam eles limitadores da intervenção estatal ou até mesmo propulsores.<sup>16</sup>

A última justificativa à escolha do tema é a importância do uso pelo Estado brasileiro de normas tributárias indutoras<sup>17</sup> com o objetivo de fomentar ou de desestimular determinadas atividades econômicas, visando reduzir problemas econômicos e sociais. Em particular, as normas tributárias indutoras, quando veiculam estímulos a um fazer, ou seja, incentivos a uma certa conduta, têm uma importância fundamental na redução das desigualdades regionais e sociais. É por isso que se tentará desenvolver um estudo que tenha utilidade à sociedade.

---

<sup>14</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 35 e ss.

<sup>15</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 28-29.

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 536.

<sup>17</sup> Destaque-se que a importância do tema verifica-se através dos seguintes exemplos do uso de normas tributárias indutoras: I) Emenda à Constituição nº 33, de 2001, que instituiu imunidade tributária sobre as receitas de exportação; II) concessão de benefícios fiscais do imposto sobre a renda das empresas no caso de investimentos e re-investimentos nas regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste; III) tributação progressiva dos imóveis para dar cumprimento à sua função social; IV) tributação seletiva do IPI e do ICMS, que assumem a feição de estimular e desestimular determinadas atividades industriais e comerciais; V) a recente lei federal nº 11.196/2005, que incentiva o investimento nas regiões em desenvolvimento e a importação de produtos industriais e VI) tratamento tributário simplificado denominado “SIMPLES”, inicialmente no âmbito federal, posteriormente nos âmbitos estadual e municipal e recentemente na unificação dos sistemas através do Supersimples – Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, Lei complementar nº 123/2006.

Não mais existe um Estado neutro, o desenvolvimento econômico é algo atualmente indispensável. O sistema capitalista brasileiro deve-se harmonizar com valores sociais, de forma a impulsionar o desenvolvimento econômico regional, erradicando a pobreza, buscando o pleno emprego, reduzindo as desigualdades sociais regionais e tutelando outros valores, como o meio ambiente e as relações de consumo. O desenvolvimento não pode ficar reduzido ao bem-estar de alguns poucos grupos ou agentes, mas se deve estender a toda estrutura social coletiva.

A harmonização das relações econômicas e sociais deve conciliar os valores do capital com as necessidades sociais. A concentração de riquezas é um problema, pois quanto menor a distribuição de riquezas, menor será a chance de se obter um efetivo desenvolvimento econômico. Surge, então, a necessidade de o Estado fazer valer o seu poder de coerção através da edição de normas jurídicas, normalmente impondo comportamentos através de normas de direção.

Além de impor comportamentos, o Estado pode se utilizar da indução na busca de seus objetivos econômicos. E é neste particular que se insere a tributação como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico, em especial a concessão de incentivos fiscais, que se constitui em um importante instrumento de indução dos comportamentos dos agentes econômicos. Mesmo que a tributação seja a maior fonte de receitas do Estado, este encontra seu poder de imposição devidamente delimitado na Constituição da República, enumerando-se a competência de cada um dos entes políticos e protegendo-se os direitos dos cidadãos, o que se denomina limitações ao poder de tributar.

A atividade tributária do Estado traz repercussões diretas sobre a economia, dificultando, muitas vezes, a iniciação e a continuidade de certas atividades econômicas. Mesmo assim, é possível que a atividade tributária seja capaz de promover e facilitar o desenvolvimento de outras atividades econômicas, pois não é por outra razão que se chega a afirmar que o modelo de tributação nacional é o grande óbice para o crescimento econômico. Destarte, a intervenção estatal sobre o domínio econômico é um mecanismo necessário à promoção do desenvolvimento econômico nacional, na óptica de que o fenômeno econômico não mais sobrevive aleatoriamente, sem que o Estado precise influenciar o comportamento de seus administrados.

A atividade arrecadatória do Estado Fiscal dá lugar a outros objetivos extrafiscais, quais sejam, econômicos e sociais. O Estado passa a atuar na imposição de regramentos ou induzindo os agentes econômicos a determinados comportamentos, no caso deste trabalho, por meio de instrumentos tributários e financeiros desonerativos. Assim, deixam-se de lado os

objetivos puramente arrecadatórios, próprios da fiscalidade, procurando-se, então, regular o comportamento dos agentes econômicos, usualmente se utilizando a expressão extrafiscalidade. Embora possam parecer conceitos distintos e separados, fiscalidade e extrafiscalidade encontram-se intimamente ligadas, pois, conforme aponta José Casalta Nabais, não existem tributos extrafiscais em sua total plenitude, pois, em verdade, todo tributo terá, também, uma importância sob a óptica da fiscalidade.<sup>18</sup>

Não existem tributos totalmente fiscais nem totalmente extrafiscais, pois mesmo que a finalidade seja fiscal, alguma extrafiscalidade estará presente e, mesmo que a finalidade seja extrafiscal, alguma fiscalidade estará também presente. É por isso que Luís Eduardo Schoueri se utiliza da expressão normas tributárias indutoras, pois não se deve falar em tributos indutores, quaisquer que sejam eles, não obstante sua função reguladora, não se deixa de lado seu aspecto de fiscalidade.<sup>19</sup>

Diferentemente do que se possa pensar a respeito da concessão de incentivos fiscais, na óptica constitucional sistemática, estes não podem ser enxergados como simples privilégios odiosos. Longe disso, se o constituinte originário assegurou que a uniformidade da tributação por parte da União somente poderia ser deixada de lado, se o objetivo fosse o de promover o desenvolvimento das regiões subdesenvolvidas do país (art. 151, CR/88). Não são as concessões de incentivos fiscais que são prejudiciais ao modelo federativo, mas é a maneira como estes são concedidos e, principalmente, os destinatários dos benefícios temporariamente proporcionados.

#### IV. Problematização

O problema é observar que, embora a renúncia de receita pública pelos entes subnacionais não seja diretamente um custo para a sociedade, pois, enquanto o produto da arrecadação de um tributo é uma transferência monetária do setor privado para o público, muitas vezes, no momento da concessão do benefício, o setor privado continua detendo os

---

<sup>18</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 419.

<sup>19</sup> A opção do autor pela denominação normas tributárias indutoras, em lugar de tributos indutores ou tributos arrecadadores, deve-se à ideia de que estas últimas categorias dificilmente se concretizariam em sua forma pura. Por mais que um tributo seja concebido, em sua formulação, como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, jamais se descuidará da receita dele decorrente. “Por outro lado, a mera decisão, da parte do legislador, de esgotar uma fonte de tributação no lugar de outra implica a existência de ponderações extrafiscais, dado que o legislador necessariamente considerará o efeito socioeconômico de sua decisão”. O legislador tributário não precisa se valer de um tributo indutor propriamente dito para atingir suas finalidades, prefere-se adotar modificações em normas tributárias preexistentes motivadas por razões indutoras. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

incentivos que não recolheu aos cofres públicos que, em tese, deveriam ser investidos no bem-estar da população.

A tributação é um ônus ainda maior para a sociedade, quando o emprego dos recursos arrecadados é destinado a fins estranhos ao interesse público. Se os recursos são mal empregados ou em escala muito menor do que deveriam, aí sim, a carga tributária é excessivamente onerosa à população como um todo. Quando os recursos públicos são deixados nas mãos de particulares, os riscos de emprego equivocado são ainda maiores diante do poder estatal. Este deve obrigatoriamente obedecer aos ditames da lei, enquanto aqueles buscam a remuneração normal de qualquer atividade capitalista, o lucro.

A tributação se justifica na medida em que há benefício social gerado pelo emprego público dos recursos arrecadados dos contribuintes. Transferir esta responsabilidade ao particular é algo arriscado: “estaticamente considerada, a renúncia fiscal é sempre injustificada – se há mérito na tributação, o uso privado dos recursos é sempre uma alternativa inferior; e, se não há, não cabe a renúncia, mas, sim, a extinção do tributo.”<sup>20</sup>

Na verdade, afirmar o que foi dito no parágrafo anterior não é suficientemente satisfatório ao presente trabalho. É notório que o modelo federalista nacional não se equipara aos demais do resto do mundo, mas se busca, através de outros sistemas jurídicos, algo de relevante que possa colaborar para a construção de um sistema constitucional mais equilibrado do que o até então existente.

O problema de uma visão unilateral leva à construção de um cenário nacional predatório. Diante da inobservância do texto constitucional, os entes subnacionais continuam disputando a vinda de novas grandes empresas, principalmente as multinacionais, que, na maioria das vezes, viriam a se instalar no país de qualquer forma, em virtude de motivos mercadológicos. Se não bastassem as exonerações tributárias, os Estados adotam outras medidas, como as concessões de outros benefícios financeiros, disfarçando, em parte, a utilização dessas benesses como moeda de troca na atração de investimentos privados. Assim, realizam-se verdadeiros leilões na busca dos novos empreendimentos, e, diante de uma análise mais apurada, os objetivos que justificam a concessão dos incentivos fiscais não são alcançados: a redução das desigualdades e o desenvolvimento regional.

Diante do cenário de disputa entre os Estados, na busca pela construção de uma sociedade mais homogênea, eles renunciam a consideráveis receitas tributárias que seriam importantes na realização de serviços públicos necessários ao desenvolvimento regional.

---

<sup>20</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 7.

Porém, percebe-se que justamente os Estados mais desenvolvidos é que conseguem suportar o ônus das perdas de arrecadação, formando um ciclo vicioso que não atinge os objetivos centrais da concessão de exonerações tributárias.

## **V. Metodologia de pesquisa e estrutura do trabalho**

A pesquisa não tem a pretensão de ser exaustiva, até porque, para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário que ela seja exaustiva, pretendendo esgotar a possibilidade de conhecimento posterior de outra fonte. Qualquer tentativa nesse sentido levaria, certamente, à frustração.

Como já relatado anteriormente, não se pretende desenvolver um trabalho econômico, o que se pretende é utilizar os dados da ciência econômica, identificando contribuições a fim de que se encontrem soluções para os problemas sociais. É por isso que se considera de grande importância a relação entre o direito e a economia, principalmente para regular a intervenção estatal por meio de normas tributárias indutoras.

A pesquisa apresentada a seguir valeu-se do método hipotético-dedutivo através de pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais. Em virtude da interdisciplinaridade do assunto, a pesquisa bibliográfica baseou-se predominantemente em obras de direito constitucional, econômico, financeiro e tributário. Destaque-se que, embora o trabalho seja jurídico, a investigação não pode deixar de examinar dados relacionados com a economia, na ideia de que o direito se encontra a serviço da economia e que, em certos momentos e situações, a economia não sobrevive sem a intervenção estatal.

Iniciar-se-á o trabalho, examinando-se a atuação estatal e sua intervenção na economia, abordando-se a relação entre o poder econômico e o mercado. No primeiro capítulo, examinar-se-á o perfil estatal no tocante à sua relação com a economia, ou seja, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Destaque-se que, durante os últimos dois séculos, o Estado comportou-se diferentemente em relação ao processo econômico, inicialmente liberal, depois, social e, por fim, regulador, analisando-se a importância do funcionamento do mercado e da concorrência.

A segunda parte deste trabalho examinará as disposições constitucionais a respeito do processo econômico, discutindo-se a relação entre todos os princípios que informam a ordem econômica. Analisar-se-á a busca do desenvolvimento econômico e social em busca da redução das desigualdades regionais.

A terceira parte deste trabalho dirá respeito ao exame da tributação em seus aspectos fiscais e extrafiscais, demonstrando-se a intervenção do Estado na economia, através da utilização de normas tributárias com funções indutoras. Analisar-se-á o uso de incentivos fiscais como normas tributárias indutoras, diferenciando-os de simples benefícios fiscais, na intenção de provocar determinado comportamento aos destinatários do complexo normativo. Serão feitas ainda considerações em torno do uso dos incentivos fiscais como instrumento de fomento econômico, ligados a elementos, como fiscalidade, extrafiscalidade e capacidade contributiva.

Na quarta parte, serão vistos os incentivos fiscais em espécie, sejam os que incidem sobre as despesas e sobre as receitas, além de figuras afins. Destaquem-se os incentivos (sobre a receita) financeiros como subsídios e subvenções, entre outros, além dos incentivos (sobre a despesa) tributários ou fiscais, destacando-se, sobretudo, as isenções tributárias e o comparativo com figuras afins.

A quinta parte do trabalho contemplará o regime jurídico da concessão de isenções tributárias no tocante ao ICMS, abordando-se, principalmente, as limitações impostas pela Constituição da República e outros diplomas legislativos, anteriores ou posteriores àquela. Destaca-se, nesta parte, uma forte preocupação do constituinte em evitar a competição fiscal desordenada entre os Estados que compõem a federação.

A sexta parte do trabalho dedicar-se-á à análise da competição dos Estados em conceder incentivos fiscais com o objetivo de incrementar suas economias, promover o desenvolvimento regional e erradicar a pobreza, melhorando consideravelmente a condição de vida das populações daqueles que trocam a perda de receitas pelo investimento de companhias nacionais ou internacionais de fins lucrativos. O fenômeno competitivo ficou conhecido no Brasil como guerra fiscal, pois os interessados promovem verdadeiros leilões na busca de novos empreendimentos aos seus territórios, muitas vezes em desconformidade com as disposições da Constituição da República de 1988 e a legislação infraconstitucional.

A última parte é dedicada à síntese conclusiva do trabalho de pesquisa, ressaltando-se a relação entre os aspectos teóricos suscitados e a realidade econômica e social. Tentar-se-á trazer soluções que comprovam que o tema, além de atrativo do ponto de vista acadêmico, pode auxiliar na resolução dos conflitos sociais e econômicos do país. Não se olvide que muitas das abordagens que já foram feitas em relação ao assunto, ora apenas se detêm de aspectos exclusivamente teóricos e acadêmicos, outrora apenas de conclusões puramente estatísticas e econômicas.

Na verdade, as conclusões finais procurarão conciliar aspectos teóricos da disciplina jurídico-constitucional e legal com dados da ciência econômica, sem menosprezar os resultados em concreto das experiências do uso de incentivos fiscais como normas tributárias indutoras da promoção do bem-estar social duradouro de uma população.

# 1. A ATUAÇÃO ESTATAL E A INTERVENÇÃO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

## 1.1. A atuação do Estado e suas finalidades

A tentativa de se identificar o Estado, sem se ter a consciência de seus fins, não é uma tarefa fácil, embora seja um elemento essencial. A defesa, a ordem, o bem-estar e o progresso representam fins supremos, configurando-se elementos formadores do Estado, uma vez que tais finalidades constituem o conteúdo de toda a atividade estatal. Aceita ou não como elemento formador do Estado, a finalidade tem sido reconhecida como de grande importância.<sup>21</sup>

O Estado, por sua natureza, não poderia ser admitido como instituição destituída de finalidade. Como instituição sócio-jurídica, organizada para servir à comunidade nacional, o Estado tem a finalidade de promover a concretização dos ideais de paz, de segurança e de prosperidade. Sob o ponto de vista democrático, o Estado não é um fim em si mesmo ou que tenha fins próprios em discrepância com os fins naturais do agrupamento humano.<sup>22</sup>

Distinguem-se os fins do Estado em objetivos e subjetivos. Os primeiros indagam sobre o papel representado pelo Estado no desenvolvimento da história da humanidade. Para uns, existem fins universais objetivos, ou seja, fins comuns a todos os Estados de todos os tempos. Tal ideia ganhou impulso com o cristianismo, mas foi negada no século XIX pelas várias correntes evolucionistas.<sup>23</sup> Em oposição às negações, defende-se a existência de fins particulares objetivos. Neste ponto, cada Estado tem seus fins particulares, que resultam das circunstâncias em que eles surgiram e se desenvolveram e que são condicionantes de sua história. No tocante aos fins subjetivos, o que importa é o encontro da relação entre os Estados e os fins individuais. O Estado é uma unidade conseguida pelo desejo de realização de inúmeros fins particulares. Assim, os fins do Estado deverão ser a síntese dos fins individuais.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 103-104.

<sup>22</sup> MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 317-319.

<sup>23</sup> Entre tais teorias, pode ser incluída a teoria organicista, que entende o Estado como um fim em si mesmo. Ela negava a existência de finalidade objetiva. As doutrinas mecanicistas, de fundo materialista, negaram a existência de finalidade, sustentando que a vida social é uma sucessão de acontecimentos inelutáveis que não podem ser dirigidos para certo fim.

<sup>24</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 104-105.

De acordo com o relacionamento do Estado com os indivíduos, preconiza-se certo comportamento daquele em função dos objetivos a atingir, propondo-se fins expansivos, limitados e relativos. Nos fins expansivos, enquadram-se todas as teorias<sup>25</sup> que dão grande amplitude aos fins estatais, a tal ponto que acabam anulando o indivíduo. Nos fins limitados, reduzem-se, ao mínimo, as atividades do Estado, as teorias<sup>26</sup> dão ao mesmo a posição de mero vigilante da ordem social, não admitindo que ele tome iniciativas, sobretudo em matéria econômica. Nos fins relativos, não se tem um meio termo entre a expansão e a limitação. Leva-se em consideração a necessidade de uma atitude nova dos indivíduos no seu relacionamento recíproco bem como entre o Estado e os indivíduos.<sup>27</sup>

Outra classificação das finalidades estatais distingue entre fins exclusivos, que só deve caber ao Estado a segurança interna e externa, e fins concorrentes. Estes não exigem que o Estado trate deles com exclusividade. Também se denomina os primeiros fins como essenciais, porque o Estado não pode prescindir deles, colocando, num plano inferior, os fins complementares ou integrativos, devendo o Estado buscá-los para favorecer o desenvolvimento e o progresso da vida social.<sup>28</sup>

Procedendo-se a uma síntese das ideias anteriormente enumeradas, verifica-se que o Estado como sociedade política constitui-se para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus fins particulares. O Estado tem como fim o bem comum,<sup>29</sup> compreendido

---

<sup>25</sup> Estas teorias, que estão na base dos Estados totalitários, são de duas espécies: a) utilitárias, quando indicam como bem supremo o máximo desenvolvimento material, mesmo que isso se obtenha com o sacrifício da liberdade e de outros valores fundamentais da pessoa humana. A ideia do Estado do bem-estar é uma das expressões que traduz a consecução de uma situação que dará aos homens plena satisfação, chegando-se a identificar o bem comum como o fim do Estado; b) éticas, também favoráveis aos fins expansivos, rejeitam o utilitarismo e preconizam a supremacia absoluta de fins éticos, levando-se ao totalitarismo, porque dão ao Estado a condição de fonte da moral, onipotente e onipresente, não tolerando qualquer comportamento que não esteja de acordo com a moral oficial.

<sup>26</sup> Enquadra-se o Estado na função exclusiva de preservação da segurança, indicando que este só deveria agir para proteger a segurança dos indivíduos nos casos de ameaça externa ou de grave perturbação interna, é o caso da expressão Estado-polícia. Mas, quando o Estado tem a função exclusiva de proteger a liberdade individual, não se admitindo que qualquer indivíduo sofra qualquer restrição em prol de outro indivíduo, tem-se o Estado-liberal. E, derivada das teorias contratualistas, tem-se, por fim, o Estado de Direito, que, oriundo daquelas, cada indivíduo é titular de direitos naturais, com base nos quais nasceram a sociedade e o Estado, de sorte que todas as leis emanam da vontade do povo. O que se exige é que o Estado seja um aplicador rigoroso do direito e nada mais do que isso.

<sup>27</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 105-107.

<sup>28</sup> Idem, *ibidem*, p. 108.

<sup>29</sup> O Estado não é mais do que um meio de realização do bem comum, e, para tanto, deve atuar incisivamente, sem ferir, contudo, a liberdade e a iniciativa individuais; caso contrário, cair-se-ia no totalitarismo, até porque, se a concepção totalitária do bem comum supera a visão limitada do individualismo, o preço a ser pago por essa superação é o de tornar cada ser humano mera parcela do todo social. Por outro lado, houve época (século XVIII) em que o bem comum foi definido como a ordem jurídica, como sinônimo de paz social. Cf. ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 83.

como o conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana.

## **1.2. A evolução do Estado de Direito: do Estado Liberal sem qualquer intervenção estatal ao Estado Social e ao Neoliberal**

Desde o Estado Liberal e até a atualidade, percebe-se que o Estado Contemporâneo vivencia uma séria crise, que decorre, principalmente, do fato de que o homem ainda mantém uma concepção individualista da sociedade e do Estado, o que norteou originariamente o surgimento do Estado Liberal do século XVIII. Naquela época, a principal preocupação era a contenção do poder estatal, o uso da propriedade e a realização de ações mínimas, deixando aos próprios indivíduos a tarefa de promoção e defesa de seus interesses.<sup>30</sup>

Apesar da visível evolução da humanidade, é certo que se continua com problemas muito antigos, como o regime de produção e o uso da propriedade. Como o individualismo e a desigualdade continuam a ser realidade, o Estado é utilizado como instrumento fomentador de desigualdades, embora o texto constitucional brasileiro disponha diferentemente.<sup>31</sup> Verifica-se que, por vezes, a realidade constitucional não corresponde à realidade fática.

O Estado Moderno substituiu o Estado Medieval<sup>32</sup> e teve como marco importante a Revolução Industrial e a Revolução Francesa, consolidando-se com a evolução do constitucionalismo. Aquele foi posteriormente substituído pelo Estado Contemporâneo, essencialmente democrático e social. O Estado de Direito surgiu com a preocupação de proporcionar aos detentores das forças econômicas daquela época o livre exercício de suas atividades econômicas, sem qualquer ameaça externa.

Este Estado de Direito de que se fala traz a ideia do modelo denominado de Estado Liberal – Estado do *laissez faire*, que justamente surgiu num ambiente em que se exaltavam o individualismo e as liberdades individuais em oposição ao poder político estatal. Caberia ao Estado a missão de guardião das liberdades dos indivíduos, não se permitindo qualquer

---

<sup>30</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 17-18.

<sup>31</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)

<sup>32</sup> O período de esplendor do iluminismo – Século das Luzes – doutrina que, como o próprio nome revela, pretendeu-se libertar o homem do período medieval de superstição nas trevas, mostrando-se o reto caminho das luzes da razão. “Foi aquele o século do racionalismo, que culminaria na Revolução Francesa, e também do individualismo e do cidadão abstrato.” ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 83.

interferência na ordem econômica e social, pois, no século XVIII, qualquer restrição ao individual em prol do coletivo era tida como ilegítima. Essa foi a raiz individualista do Estado Liberal. A burguesia enriquecida, que já dispunha do poder econômico, preconizava a intervenção mínima do Estado na vida social.<sup>33</sup>

O Estado Liberal surgiu, principalmente, de uma concepção econômica para garantir valores da ordem econômica, como a livre concorrência, a livre iniciativa e a propriedade privada. Surge, também, de uma concepção política, para proteger as liberdades individuais e consolidar a separação dos poderes. E por fim, de uma concepção jurídica de obediência à lei como norma geral e abstrata. O Estado de Direito traz consigo as ideias do liberalismo econômico, figurando como quase que indiferente às questões sociais e, conseqüentemente, alheio a qualquer intervenção no domínio econômico.

A ideia de liberalismo<sup>34</sup> proveio das restrições ao poder feudal e monárquico, ocorridas desde o século XV. Na segunda metade do século XVIII, deu-se origem aos primeiros Estados democráticos liberais, consolidando-se nos séculos XVIII e XIX, fundamentado na ideia de que todos, inclusive os governantes, deveriam se sujeitar aos enunciados legais, limitando-se, assim, à atuação dos governantes e assegurando as liberdades individuais e econômicas.<sup>35</sup>

O liberalismo nascente elegeu como verdade absoluta a orientação de Adam Smith em 1776 de que o homem age, exclusivamente, na defesa de seus próprios interesses, devendo o Estado se abster de interferir nas atividades econômicas, proporcionando ao indivíduo a máxima autonomia de vontade.<sup>36</sup> A realização do bem comum seria mero somatório de interesses privados, limitando-se o Estado a selar pela preservação de ordem tipicamente

<sup>33</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 278.

<sup>34</sup> “O liberalismo deve ser compreendido como movimento econômico-político, tendo como base social a classe burguesa, propugnando, na esfera econômica, o princípio do abstencionismo estatal e, na esfera política, sufrágio, câmaras representativas, respeito à oposição e separação de poderes.” Cf. SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 85.

<sup>35</sup> “O termo liberalismo contempla o liberalismo político vinculado às doutrinas dos direitos humanos e da separação de poderes, e o liberalismo econômico centrado na economia de livre mercado. (...) A concepção liberal, em seu sentido político e econômico, procurou proteger o indivíduo que, dentro de seu marco social, afigurava-se sempre livre para adquirir sua liberdade.” Cf. SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 85-86.

<sup>36</sup> De acordo com o sistema de liberdade natural, o Estado tem somente três deveres a cumprir: a) o dever de proteger a sociedade da violência e da invasão de outras sociedades independentes; b) dever de proteger cada membro da sociedade da injustiça e da opressão de qualquer outro membro; c) o dever de erigir e manter certas obras públicas, que nunca será do interesse de qualquer indivíduo ou de um pequeno número de indivíduos, porque o lucro jamais reembolsaria as despesas para qualquer indivíduo, embora possa frequentemente proporcionar mais do que o reembolso a uma sociedade maior. SMITH, Adam *Apud* VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico**: o direito público econômico no Brasil. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 4.

burguesa. A mão invisível da natureza se encarregaria de ordenar as relações entre os homens, encaminhando-os para um sistema econômico perfeito.<sup>37</sup>

Aqueles que detinham o poder econômico primavam por um Estado com intervenção mínima na vida social, apenas figurando como árbitro de conflitos individuais, no qual não existiria qualquer condicionamento para a acumulação e fruição de bens. O Estado Liberal foi construído sob o enfoque da separação entre a sociedade e o Estado, cabendo a este apenas a função de produção do direito e de segurança. Assim, o Estado não tem qualquer preocupação com as desigualdades, mas apenas com a promoção de condições para a produção de riquezas, pois as relações econômicas estariam equilibradas pela mão invisível do mercado.<sup>38</sup>

A ideia de não-intervenção estatal na regulação das atividades econômicas proporcionou o desenvolvimento do processo industrial, à custa de excessiva oferta de mão-de-obra e péssimas condições de trabalho e de vida para grande parte da população. A burguesia então detentora do poder econômico não permitia a interferência estatal para corrigir injustiças sociais.<sup>39</sup> Desse cenário de desequilíbrio, é que, ainda no século XIX, surgem as primeiras ideias de intervenção do Estado na ordem econômica para corrigir tais injustiças.<sup>40</sup>

Surgem, então, fortes indícios em relação à necessidade de transformar o modo de atuação do Estado. Segundo Mário Lúcio Quintão Soares, “os cidadãos do Estado Liberal eram considerados elementos passivos, pois não intervinham diretamente no funcionamento das instituições políticas.”<sup>41</sup> Para salvar um capitalismo sustentável, o Estado é chamado para assumir a responsabilidade pela condução do processo econômico. A indiferença estatal diante da política capitalista liberal levou à produção de desigualdades entre a minoria

---

<sup>37</sup> ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 284. Cf. DANTAS, Ivo. **Direito constitucional econômico – globalização e constitucionalismo**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 30-31.

<sup>38</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 20-21.

<sup>39</sup> Entretanto, o liberalismo viu-se à mercê de suas próprias contradições com a destruição de seus pilares pela própria burguesia. Esta, no afã do lucro, desrespeitou as regras de mercado e eliminou a livre concorrência, concentrando riquezas e acentuando os desníveis sociais. Surgiram segmentos proletários que, vítimas da miséria e da exclusão social e gradativamente instruídos por concepções socialistas, adquiriram consciência desta espoliação. SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: introdução**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 87.

<sup>40</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280-281.

<sup>41</sup> SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: introdução**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 89.

detentora do poder econômico e uma grande população desassistida, fato que proporcionou a transição do Estado Liberal para o Estado Social.<sup>42</sup>

Deve-se o fracasso do Estado Liberal<sup>43</sup> ao fato de ele ter atuado exclusivamente no plano político-jurídico, sem disciplinar a ordem sócio-econômica. Por se comportar essencialmente individualista, desconheceu os direitos da sociedade, falhou até mesmo por desconhecer o homem-operário, materialmente oprimido por dificuldades de caráter econômico no meio social. Mostrando-se absolutamente igualitário, posicionou-se na ideia de que todos os indivíduos possuem as mesmas possibilidades e os mesmos direitos, de maneira que ao Estado apenas competiria policiar a ordem jurídica. A vida econômica e social deveria desenvolver-se naturalmente, de acordo com as políticas individualistas.<sup>44</sup>

Como a riqueza acumulou-se nas mãos de uma minoria privilegiada, enquanto a imensa maioria do povo era escravizada pelo domínio capitalista, o Estado Liberal tornara-se um cenário de cidadãos teoricamente livres, mas materialmente escravizados.<sup>45</sup> O perfil abstencionista do Estado Liberal vivenciou transformações. No século XX, concluiu-se que as relações econômicas não poderiam ficar sob a égide do próprio mercado.<sup>46</sup> Em decorrência dos conflitos de interesses entre os detentores do capital e da classe trabalhadora em face dos efeitos da revolução industrial, elevado desemprego, falta de assistência, baixa remuneração, etc., surgiram reivindicações para que o Estado saísse da passividade e viesse a interferir no campo econômico, a fim de corrigir desigualdades e proporcionar justiça social.

A pressão social clamava por uma nova ordem jurídica em que o Estado assegurasse direitos sociais, como trabalho, previdência, saúde, educação, etc. A intervenção na economia se tornava necessária para distribuir riquezas. Assim, como alternativa ao Estado Socialista erigido pela Revolução Russa de 1917, surge o Estado Social, em contrapartida ao Estado

---

<sup>42</sup> A concepção individualista da liberdade impediu o Estado de proteger os menos afortunados; ela foi a causa de injustiça social, pois, concedendo-se a todos o direito de ser livre, não se assegura a ninguém o poder de ser livre. Sob pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, privilegiaram-se os economicamente mais fortes. Quando os valores econômicos são colocados acima de todos os demais, prevalece o egoísmo, altamente vantajoso para os mais hábeis, mais audaciosos e menos escrupulosos. Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280-281.

<sup>43</sup> “Apesar de todas as suas insuficiências, o liberalismo sempre se afirmou como símbolo do espírito moderno em constante confronto com os absolutismos de qualquer tipo, constituindo-se em conquista histórica irreversível. A construção do Estado Liberal de direito deixou como legado: o império do princípio da legalidade, a despersonalização da soberania e a luta pelos direitos e liberdades do homem.” SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 89.

<sup>44</sup> MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 305.

<sup>45</sup> Idem, *ibidem*, p. 306.

<sup>46</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 19.

Liberal, que é marcado por atribuir à atividade estatal uma finalidade de justiça social. A partir de então, o Estado passou a agir de forma a produzir consequências nos setores econômicos e sociais da coletividade. Esta atuação no campo econômico e social deixou de ser algo estranho e passou a integrar o rol de funções do Estado.<sup>47</sup>

Como observou Paulo Bonavides, desde a Primeira Grande Guerra, avulta o intervencionismo como presença fiel na figura da política de todos os Estados, povoando de fantasmas a sociedade dos povos atlânticos, que dele já não se pode prescindir. Ignorá-lo é impossível, destruí-lo é o mesmo que por, em mãos inimigas, armas que serviriam ao revide imediato e fatal. Assim, a atuação estatal do século XX se liga inarredavelmente a fatores intervencionistas.<sup>48</sup>

Este novo panorama do início do século XX passa a ter dimensão jurídica de destaque a partir do momento em que as Constituições daquela época passaram a disciplinar a matéria econômica sistematicamente, o que teve início em 1917, com as Constituições do México, Rússia e Alemanha.<sup>49</sup> Ao final da Primeira Grande Guerra, a Constituição de *Weimar* concretiza as ideias do Estado Social numa constituição escrita. A atuação do Estado constitui-se numa tentativa de colocar ordem na vida econômica e social, diminuindo-se a concentração de riquezas para agir em prol das classes desprotegidas.<sup>50 51</sup>

---

<sup>47</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 22-23.

<sup>48</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 182.

<sup>49</sup> O constitucionalismo brasileiro segue no mesmo movimento de determinar o modo de atuação estatal, estabelecendo um caminho a ser perseguido em termos de seu sistema econômico, elegendo como devem atuar o Estado e os agentes econômicos. Cf. DANTAS, Ivo. **Direito constitucional econômico – globalização e constitucionalismo**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 41-54.

<sup>50</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 23.

<sup>51</sup> O excesso de livre concorrência gerou a exploração dos mais fracos pelos mais fortes e, com esta, a formação de um capitalismo monstruoso e a proletarização dos produtores. A reivindicação por liberdade foi feita em favor dos que já eram dotados de poder econômico. A simples declaração de que todos são livres torna-se inútil, se apenas alguns podiam viver com liberdade. Se todos os homens são livres e iguais, e, se os homens não vivem isolados uns dos outros, é preciso que a convivência, a repartição dos bens e o acesso aos benefícios da vida social não permitam grandes desníveis.

O individualismo excessivo acarretou males para a vida em sociedade. O Estado mais fraco que não oprime a burguesia não é suficientemente forte para proteger suas riquezas. A liberdade desassistida oprime, ao passo que a lei liberta. Assim, a liberdade individualista deve ser valorada de maneira racional e limitada. A liberdade apregoada pelo liberalismo da Revolução Francesa era uma liberdade sem perspectivas, sem fundamento na própria natureza humana, pois colocava o indivíduo contra o Estado, já que exaltava o individual em detrimento do social, transformando-o em mero fiscal da manutenção de ordem pública, enquanto os desajustes econômicos se agravavam. Cf. ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 85-87.

O Estado neutro e indiferente foi substituído por um atuante, intervencionista, cujo objetivo era o de restabelecer a harmonia tradicional entre o capital e o trabalho. A nova ordem democrática acolhe as cooperativas, os sindicatos, as associações classistas de toda natureza e as instituições de previdência social; promove a revisão de leis e regulamenta o direito de greve. O Estado passa a dirigir as condições de trabalho, fixar bases salariais e prestar assistência efetiva ao trabalhador. As relações de natureza econômica, outrora de direito privado, passam ao domínio de direito público.<sup>52</sup>

A ideia anterior de constituição, cuja principal preocupação restringia-se à fixação de limites da atuação estatal em prol da liberdade individual – produção de direito e segurança, é substituída pela ideia de que a nova função do Estado é a de proporcionar o bem-estar de todos, surge então o Estado do Bem-Estar Social ou *Welfare State*.<sup>53</sup> A finalidade de justiça busca uma distribuição mais equânime dos resultados econômicos entre todos.

A partir de então, reconhece-se a iniciativa privada mas também se admite a intervenção do Estado nos domínios econômicos com o propósito de corrigir abusos. Surge a necessidade de intervenção do Estado para garantir sua função social, e, é justamente esse caráter intervencionista o principal diferencial do Estado Social contemporâneo – o Estado do Bem-Estar Social. Como bem observou Paulo Bonavides: “assim como o Estado Liberal foi a revolução da burguesia e o Estado Socialista, a revolução do proletariado, o Estado Social é a terceira revolução da idade moderna: a revolução da sociedade.”<sup>54</sup>

Os erros do liberalismo acarretaram uma série de providências por parte do Estado, que passou de mero espectador a um organismo dinâmico, atuante e intervencionista. A liberdade de até então significava, a partir daí, a correção dos desajustes sociais. Nos Estados Unidos, o intervencionismo estatal foi ignorado durante um século e meio, porque o Estado

---

<sup>52</sup> Destaque-se também que a legislação penal amplia-se para definir e punir os crimes contra a economia popular. O Estado também intervém nas indústrias essenciais, nacionalizando-as. Nas empresas de serviços de interesse coletivo, regulamentando-se ou incorporando-as ao patrimônio público. Nas fontes de produção, amparando-as mediante assistência técnica e financeira. No comércio, estatuidando normas de distribuição e consumo. E, no próprio direito de propriedade, impondo as restrições ditadas pelo interesse da sociedade. MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 306.

<sup>53</sup> “No *Welfare State*, o Estado tornou-se co-responsável pela situação econômica, pois comprovado que apenas a estabilidade e o bom funcionamento da economia proporcionam os necessários pressupostos para o cumprimento das tarefas sociais e que este tipo de Estado deve fomentar e garantir a manutenção, a estabilidade e o crescimento da economia. (...) O Estado assumiu as funções de agente conformador da realidade social em face do advento de uma sociedade de massas marcada por conflitos sociais. Passou a desempenhar função socialmente integradora, buscando reduzir as desigualdades sociais e propiciar certas condições materiais de emancipação do indivíduo.” SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 211.

<sup>54</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 336.

representava um ator secundário.<sup>55</sup> Naquele país, o presidente eleito Franklin Roosevelt encontrou o país em situação delicada: desemprego em massa, famílias sem abrigo e alimentos, e até os altos círculos financeiros inseguros. Enfrentando a resistência dos empresários e tradicionalistas, Roosevelt lançou seu programa de governo conhecido como *New Deal*, que se apresentava como uma política intervencionista. A experiência norte-americana tentava conciliar a economia relativamente nova com a ideia de que o Estado há de ser concebido como protetor do homem contra as arbitrariedades e não, de direção com arbitrariedade.<sup>56 57</sup>

O modelo do Estado Social intervencionista do século XX teve continuidade após a Segunda Grande Guerra, com as Constituições da Itália (1948), da República Federal da Alemanha (1949) e do Brasil (1946 e 1967). Assumindo amplamente o encargo de assegurar a prestação dos serviços fundamentais a todos, o Estado vai ampliando sua esfera de ação, pois inúmeras necessidades novas obrigam a iniciativa do Estado em vários setores.<sup>58</sup>

Nessa reviravolta, surge a figura do direito econômico como instrumento de intervenção no campo econômico, até então marcado pela necessidade de ausência estatal. Como observa Fábio Nusdeo, é o caso do dirigismo contratual, isto é, determinações cogentes quanto a cláusulas que devam ou não constar nos contratos privados de direito civil e comercial. O mesmo no caso de uma construção de uma estrada para escoamento de produtos de exportação. E ainda, o caso dos incentivos fiscais, que se trata de uma prática de política econômica que, em princípio, contraria a vocação natural do direito tributário: cobrar tributos e não deixar de fazê-lo.<sup>59</sup>

Diante da variabilidade de posições da presença estatal no sistema econômico, em virtude de decisão de cunho eminentemente político e das características próprias de cada localidade, surgem duas grandes linhas de atuação estatal, uma nos países já desenvolvidos – o *Welfare State*, e outra nos países subdesenvolvidos ou em processo de desenvolvimento – o Estado desenvolvimentista.

---

<sup>55</sup> ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 88.

<sup>56</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280-282.

<sup>57</sup> Cf. VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 12-14.

<sup>58</sup> Restauração de meios de produção, reconstrução de cidades, readaptação das pessoas à vida social, financiamentos de estudos e projetos sugeridos pelo desenvolvimento técnico e científico registrado durante a guerra.

<sup>59</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 205.

Nas nações maduras, o *Welfare State* atuava primordialmente no campo do bem-estar social. Seu objetivo era o de assegurar ao conjunto de cidadãos um mínimo de atendimento às necessidades na orientação do aparato produtivo à geração dos bens e serviços correspondentes.<sup>60</sup> Naturalmente, todos os programas que objetivam o bem-estar da população são custeados por uma tributação diferenciada, a fim de captar os recursos de forma racional, sem gerar outros tipos de desigualdades ou distorções.

Nos países de economia ainda por desenvolver, entretanto, a atuação estatal concentra-se justamente neste desiderato. O desenvolvimento econômico tem sido definido como um processo de crescimento constante e autossustentado da renda per capita ao longo dos anos, baseado numa mudança de estrutura econômica do país em questão. Em países subdesenvolvidos, ocorre uma elevação do nível de atividade e renda, o que se chama de crescimento induzido.<sup>61</sup>

A busca pelo bem-estar social poderia levar a crer que se teria chegado à perfeição em termos de reorganização econômica das sociedades modernas, pois a ação estatal realizaria alguns objetivos mais amplos fora do alcance dos particulares, embora todo sistema apresente imperfeições e vulnerabilidades. No caso, o problema do comportamento de dois setores componentes – o público e o privado.<sup>62 63</sup>

---

<sup>60</sup> Destacam-se neste ponto institutos como o do seguro desemprego e o conceito de imposto de renda negativo, ou seja, ao invés de pagar, aquele que recebeu abaixo de um mínimo, recebe uma compensação. Cf. NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 213-214.

<sup>61</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 214.

<sup>62</sup> Seriam cinco as principais causas do mau funcionamento do modelo social: a) princípios motores – os dois setores subsistem, mas trabalham movidos por estes princípios e os de mercado não absorvem bem as incursões vindas do público; b) juridificação – a proliferação de leis e regulamentos na esfera econômica gera um emaranhado normativo, dificilmente assimilável e operacionalizável pelo mercado; c) captura – os grupos de interesse ou pressão acabam por influir em várias das decisões tomadas extramercado, procurando capturá-las a seu favor; d) interesses dos reguladores – as agências normativas tendem a desenvolver visões e interesses próprios, nem sempre afeiçoados às finalidades originais para as quais foram criados; e) poder burocrático – tende a se avantajá-lo, sobrepondo-se, em certos casos, ao poder político. Cf. NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 214-218.

<sup>63</sup> A crise do *Welfare State* deve ser compreendida como a crise do capitalismo da década de 1980, quando políticas neoliberais e mistas reduzem o Estado Social a mero Estado assistencialista, gerando as seguintes sequelas: a) a iniciativa privada monopoliza a produção e os bens de serviços com a privatização de empresas públicas; b) a transferência para os usuários dos custos dos serviços públicos, visando eliminar o déficit público e buscar a eficiência daqueles; c) os direitos sociais desprovidos de eficácia; d) a perda da escala móvel dos salários e e) a insegurança dos empregos e f) o desemprego atinge patamares elevados, gerando exclusão social. Cf. SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 213-214.

Mesmo que no plano formal, pela presença de previsões constitucionais, o Estado Social sequer chegou a ser implantado de forma satisfatória no plano fático na maioria dos países subdesenvolvidos. O modelo do Estado Social começa a ser questionado por sua eficiência ou pela falta dela. Sob a defesa da não intervenção, ressurgiu, então, a ideia de o Estado estar a serviço do mercado.

Sob a justificativa de que o Estado era ineficiente para atuar como agente econômico e que o mercado não tinha condições de suportar a pesada carga de direitos sociais conquistados pelos trabalhadores, defendeu-se que o Estado deveria afastar-se da economia e deixar que o mercado criasse condições para a distribuição de riquezas e, conseqüentemente, para o bem-estar de todos. Cuida-se novamente da defesa de um Estado mínimo, chamado de Estado Neoliberal, segundo Eros Grau: “o discurso neoliberal postula o rompimento da concepção de Estado do Bem-Estar.”<sup>64</sup>

O discurso neoliberal significou o restabelecimento das ideias do Estado liberal do século XVIII. Principalmente nos países subdesenvolvidos, a participação do Estado na economia foi reformulada através de um processo geral de privatizações indiscriminadas. Contrariamente, os países desenvolvidos não sentiram a mudança à ideia neoliberal, pois foram neles em que o Estado Social foi implantado desde a década de vinte, sendo que os benefícios de sua implementação já estavam consolidados na sociedade, sobretudo no tocante a direitos, como educação, saúde, moradia e justiça social através de uma efetiva distribuição de rendas.<sup>65</sup>

Nos países subdesenvolvidos, onde as conquistas do Estado Social ainda não tinham se tornado realidade, as conseqüências foram mais graves. O quadro daqueles países era de forte concentração de rendas, exclusão social e falta de direitos básicos, como saúde, moradia e educação. Assim, o modelo social dá lugar a um novo modelo, mesmo sem ter concretizado seus objetivos.<sup>66</sup> O modelo constitucional brasileiro de 1988 mostra que a maioria dos direitos sociais enumerados ainda não foi concretizada, mesmo vinte anos após sua edição.

---

<sup>64</sup> GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.127.

<sup>65</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 26.

<sup>66</sup> O intervencionismo estatal e as políticas de subsídios praticados nos países em desenvolvimento, à custa de um violento endividamento social, fracassaram: o Terceiro Mundo não se modernizou. O inverso se manifestou acima do Equador (países desenvolvidos), pois é justamente o perfeito desempenho que viabiliza o discurso neoliberal. GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 129.

As vulnerabilidades apontadas levaram à chamada crise do processo de intervenção no processo econômico, vista por alguns, com certo exagero, como a falência do *Welfare State*. A crise fez surgir a ideia de que é possível e desejável um processo de desregulamentação e de privatização, inclusive pelo incremento de técnicas de terceirização. É verdade que, à medida que o processo de liberalização avança, os inconvenientes se farão sentir diante de um possível excesso.<sup>67</sup>

Os defensores de um Estado mínimo questionavam o *Welfare State* por suas intervenções estatais, especialmente as políticas assistencialistas de altos custos, pela burocratização da vida social e econômica e pelas anomalias que se pretende corrigir: ineficácia das prestações, falta de produtividade dos serviços públicos, inflação e déficit público. Como alternativa, os neoliberais propõem que o Estado recupere suas tradicionais funções políticas e transfira ao setor privado determinadas tarefas que permitam, em economia globalizada, a livre circulação de bens, serviços e capitais através das seguintes medidas: a) privatização dos serviços e prestação de bens de interesses sociais; b) restrição das funções estatais no tocante à garantia do marco legal dos direitos e liberdades; c) redução da burocracia pelo critério custo/benefício; d) desoneração dos custos dos serviços públicos, que devem ser imputados mais diretamente aos seus usuários.<sup>68</sup>

Percebe-se, então, que, ao longo de vários séculos, as finalidades estatais mudaram. Vivenciaram-se experiências de um Estado neutro (liberal) a um Estado intervencionista (social). Tais experiências foram marcadas pelas necessidades e pressões de cada época, dos privilegiados economicamente ou dos mais necessitados. O importante é que se apresentam elementos estruturadores de um Estado mais racional, nem tanto omissor nem tanto provedor, deixando que os particulares possam atuar por seus próprios esforços, sem estarem longe da supervisão estatal em prol do bem-estar social.

Diante disso, os deveres e limites da atuação estatal em face da sociedade e, principalmente da atividade econômica, serão examinados a seguir.

---

<sup>67</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 218-219.

<sup>68</sup> SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 215.

### 1.3. A atuação e a intervenção estatal em relação ao processo econômico

Na expressão utilizada por José Casalta Nabais – *direito económico fiscal*, neste estudo justifica-se o estudo da intervenção estatal na economia através de normas tributárias indutoras. Assevera o autor que o direito econômico fiscal é um conjunto de normas que apenas formalmente integra o direito fiscal, já que tem como finalidade principal a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais e não apenas a obtenção de receita para o custeio estatal.<sup>69</sup> Sendo assim, passa-se à análise da intervenção estatal na esfera econômica.

Como já relatado, em princípio, o Estado assumia a função de garantidor da ordem pública, e o Direito se resumia a normas de proibição. Modernamente, a própria transformação e o aumento da complexidade social trataram de modificar, também, a atuação estatal. Esta foi além de suas funções protetora e repressora, passando a atuar em setores tradicionalmente ocupados pela iniciativa privada.

A atuação do Estado em relação ao processo econômico divide-se em duas áreas: no campo dos serviços públicos (área de atuação estatal) ou no das atividades econômicas (área de atuação do setor privado). Intervenção, na acepção da palavra, corresponde à atuação em área de outrem. A prestação de serviço público está direcionada à satisfação de necessidades, envolvendo a utilização de bens e serviços. O serviço público é um tipo de atividade econômica, que compete, preferencialmente, ao setor público, pois o setor privado presta serviço público em regime de concessão ou permissão. O serviço público está para o setor público assim como a atividade econômica está para o setor privado. Então, verifica-se que atividade econômica em sentido amplo é gênero, enquanto o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito são espécies.<sup>70</sup>

A intervenção estatal significa ingresso “em área que originalmente não lhe foi cometida”.<sup>71</sup> O Estado não pratica intervenção quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público (art. 175, CR/88), atua em área de sua própria titularidade. A expressão intervenção<sup>72</sup> melhor se encaixa do que atuação estatal (em sentido amplo), pois

<sup>69</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 419.

<sup>70</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 103.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 42-43.

expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado. Atuação estatal expressa significado mais amplo, pois, quando não qualificada, conota atuação na esfera do público.<sup>73</sup>

Eros Roberto Grau entende que intervenção indica atuação estatal em área de titularidade do setor privado. Na atuação estatal em sentido amplo, o Estado atua tanto em área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado. A intervenção conota atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito, ao passo que a atuação estatal corresponde à ação do Estado no campo da atividade econômica em sentido amplo.<sup>74</sup>

Segundo Luís S. Cabral de Moncada, no direito econômico, a intervenção do Estado na vida econômica é a ideia fundamental, pois aquele estuda as relações entre os entes públicos e os privados na perspectiva da intervenção do Estado na vida econômica. Ainda, conforme o referido autor, o direito econômico é direito eminente público, pois não se comporta simplesmente como direito geral da atividade econômica, mas, como direito especial da intervenção estatal.<sup>75</sup>

Luís Roberto Barroso pondera que a exploração da atividade econômica não se confunde com a prestação de serviços públicos, quer por seu caráter de subsidiariedade, quer pela existência de regras próprias e diferenciadas. Sendo o princípio maior o da livre iniciativa, somente em hipóteses constitucionalmente previstas, poderá o Estado atuar diretamente, como empresário, no domínio econômico. A reserva de atividades econômicas à exploração direta e monopolizada da União foi substancialmente alterada e flexibilizada. E, quando não se trata de monopólio, o Estado deverá atuar diretamente no domínio econômico sob o mesmo regime jurídico das empresas privadas, como deflui do parágrafo 1º, do artigo 173 do texto constitucional.<sup>76</sup>

Destaca-se, neste trabalho, a atividade do Estado em relação à esfera das atividades particulares, atuação sobre parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor

---

<sup>72</sup> A expressão intervencionismo cobre toda uma série de expressões, tais como: economia dirigida, controlada ou organizada, capitalismo regulamentado ou planejado, neocapitalismo, neomercantilismo, reformismo social, estatismo, corporativismo, etc. VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 10.

<sup>73</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 93-94.

<sup>74</sup> Idem, *ibidem*, p. 147.

<sup>75</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 11.

<sup>76</sup> Tais exceções se resumem aos casos de: a) imperativo da segurança nacional (art. 173, *caput*, CR/88); b) relevante interesse coletivo (art. 173, *caput*, CR/88); c) monopólio outorgado à União (art. 177, CR/88). Cf. BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as agências reguladoras. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Org.). **Direito e regulação no Brasil e nos EUA**. São Paulo: Malheiros / Fundação Armando Álvares Penteado, 2004. p. 94.

privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento.<sup>77</sup> A própria Constituição de 1988 não dispensa sua utilização, como no artigo 149, ao definir que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, atividade econômica em sentido estrito, área de atuação alheia à esfera pública.

Atualmente, ainda que parcialmente, o Estado substitui o próprio mercado na coordenação da economia, através de normas de organização de função promocional do ordenamento jurídico, tornando-se o centro da distribuição de renda, ao determinar preços, ao tributar ou ao subsidiar, por exemplo.

#### 1.4. O posicionamento econômico do Estado: liberal ou interventor?

A intervenção estatal é um fenômeno historicamente permanente. Segundo Luís S. Cabral de Moncada, sempre existiram formas de intervenção na economia por parte do Estado, embora qualitativa e quantitativamente diferentes das que são características do Estado Social dos dias atuais.<sup>78</sup>

Questiona-se se um Estado pode ser não interventor, ou seja, totalmente liberal. André Ramos Tavares afirma que “todo e qualquer Estado é e terá sido interventor na economia.”<sup>79</sup> E continua o autor, ao afirmar que o critério intervenção não é útil para apartar as diversas tipologias de Estados, contudo é possível falar em graus de intervenção. Por exemplo, o Estado Liberal não é totalmente liberal, no sentido de anarquia, mas tão somente um Estado de intervenção mínima, ou ainda, uma intervenção muito discreta e simples.

A liberdade total nos domínios da economia nunca chegou a ser exercida. Havia a concepção de que o Estado deveria cuidar da ordem pública, proporcionando um aparato policial, defendendo as instituições e protegendo contra as agressões internacionais. O mercado deveria se desenvolver livremente, sem a interferência estatal, salvo para apoiar a produção de riqueza privada através de legislação específica ou para atuar nos setores em que não haveria interesse para a iniciativa privada.<sup>80</sup>

Conforme observa Paulo Bonavides, a figura da intervenção do Estado, tão malsinada nos dias correntes, não é figura estranha ao capitalismo. Este a conheceu e empregou-a

<sup>77</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

<sup>78</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 33.

<sup>79</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 48.

<sup>80</sup> Idem, *ibidem*, p. 50-51.

durante a quadra capitalista, da maneira mais desenvolvida possível. Dela se serviu para implantar, com as leis de proteção ao empresário, o moderno sistema industrial. “Mas a ingratidão burguesa tem desses pecados”, do intervencionismo do período mercantilista, consolidada a ordem capitalista, passou-se ao anti-intervencionismo feroz do século XIX.<sup>81</sup>

O fundamento do liberalismo é justamente a liberdade que os indivíduos devem ter para que alcancem sua satisfação, tendo por objetivo o pleno desfrute da igualdade e das liberdades individuais frente ao Estado. A principal manifestação econômica da doutrina liberal é a livre iniciativa, que consagra o direito de qualquer pessoa exercer atividade econômica livre de qualquer restrição descabida do Estado.

Num Estado Liberal, qualquer intervenção estatal no interesse da própria economia não pode descaracterizar por completo a ideia do modelo estatal. Mesmo que uma pequena intervenção tenha por objetivo assegurar a manutenção de segmentos econômicos independentes e a preservação da liberdade, a partir de então já não se tem um Estado Liberal mínimo, motivo pelo qual será posteriormente designado, apenas, como Estado interventor e não Estado Liberal interventor.

Várias foram as críticas direcionadas ao modelo liberal, principalmente no tocante ao desemprego e à questão monetária. Assim, alguns teóricos procuravam alternativas para o modelo liberal originário, como, por exemplo, a doutrina de Keynes<sup>82</sup> e a Encíclica *Rerum Novarum* de Leão XIII.<sup>83</sup> O Estado Liberal clássico entrou em declínio. As práticas intervencionistas passaram a ser adotadas, consideradas legítimas e, principalmente, necessárias.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 181.

<sup>82</sup> Segundo o autor, um Estado organizado pode estabilizar, estimular e dirigir o rumo de sua economia, sem apelar para a ditadura e sem substituir um sistema baseado na propriedade por um sistema de poder extensivo. Recria-se a concepção de que a economia e a política estão indissolúvelmente ligadas. A economia foi intitulada de economia do bem-estar social. KEYNES, John Maynard *Apud* VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 11.

<sup>83</sup> O que se pede aos governantes é um concurso de ordem geral que consiste em toda a economia das leis e das instituições; quer-se dizer que devem fazer de modo que da mesma organização e do governo da sociedade brote espontaneamente o ofício da prudência civil e o dever próprio de todos aqueles que governam. Não é justo que o indivíduo e a família sejam absorvidos pelo Estado, mas é justo que aquele e esta tenham a faculdade de proceder com liberdade, contanto que não atentem ao bem geral e não prejudiquem ninguém.

O Estado, cuja razão de ser é a realização do bem comum na ordem temporal, não pode manter-se ausente do mundo econômico; deve intervir com o fim de promover a produção de uma abundância de bens materiais para proteger os direitos de todos os cidadãos, sobretudo dos mais fracos. Cf. VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 16-18.

<sup>84</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 49-53.

A mudança na atitude interventiva do Estado Liberal mínimo não o caracteriza como social. O Estado do Bem-Estar Social não se caracteriza por qualquer intervenção, mas por aquela com finalidades qualificadas, que exatamente busca um bem social com prestações positivas do Estado em diversos setores. As primeiras intervenções na economia que se relatam eram a favor justamente da liberdade. Trata-se de um intervencionismo liberal, pois o Estado intervém para garantir o melhor funcionamento da liberdade. Inicialmente, a política intervencionista não pretendia ferir os postulados liberais, senão consagrar o capitalismo como melhor sistema. Mesmo nos Estados Liberais clássicos, não deixa de haver alguma intervenção estatal, mesmo que seja apenas para coibir possíveis abusos. No Estado Liberal interventor, não há preocupações sociais, mas apenas garantir a manutenção do próprio liberalismo.<sup>85</sup>

O Estado passa a penetrar nos sistemas de tradição liberal, principalmente do período pós-guerra, diante das seguintes ocorrências: a) aperfeiçoamento da tecnologia de defesa; b) expansão das necessidades de bens coletivos; c) expansão de encargos administrativos; d) expansão dos atendimentos previdenciários; e) aceleração do processo de crescimento econômico; f) correção de vícios do sistema de preços. Houve, portanto, uma conjugação de necessidades que contribuíram para que a intervenção do Estado na economia fosse indispensável.

Até mesmo com o surgimento do Estado Neoliberal, este também é interventor, assumindo, entretanto, variações em relação ao Estado Social, por pretender a diminuição nos níveis de intervenção, sem regredir para o modelo de Estado interventor mínimo. Busca-se um Estado desenvolvimentista, que assume qualquer elemento caracterizador das demais tipologias, desde que tal elemento possa colaborar para promover o desenvolvimento econômico e social da população.

### **1.5. Modalidades de intervenção estatal – imediata e mediata, direta e indireta: normas de direção e de indução**

Como observa Luís S. Cabral de Moncada, pelo fato de o fenômeno da intervenção estatal não obedecer a parâmetros idênticos qualitativa e quantitativamente, seria possível identificar diferenças entre intervencionismo, dirigismo e planificação, ambas expressões do fenômeno genérico da intervenção do Estado na economia. A diferença entre

---

<sup>85</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 55.

intervencionismo e dirigismo é apenas qualitativa, enquanto que entre dirigismo e planificação é quantitativa.<sup>86</sup>

Destacam-se para o referido autor as intervenções imediatas e mediatas. Nas primeiras, os poderes públicos perseguem diretamente objetivos econômicos; fazem-no quando atuam diretamente nas atividades econômicas, como no caso de medidas de polícia ou de apoio ou fomento de atividades econômicas bem como diretamente na atuação de empresas públicas. Nas intervenções mediatas, não há objetivos puramente econômicos, mas que repercutem sobre a economia, como medidas de política fiscal, empréstimos e abertura de linhas de créditos, enquanto que, nas intervenções imediatas, têm-se intervenções na economia, nas mediatas, têm-se intervenções sobre a economia.<sup>87</sup>

Eros Roberto Grau classifica as intervenções em três modalidades: a) intervenção por absorção ou participação; b) intervenção por direção; c) intervenção por indução.<sup>88</sup> Na primeira modalidade, o Estado intervém no campo da atividade econômica em sentido estrito, desenvolvendo ação como sujeito econômico por absorção ou participação.

Quando o faz por absorção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, atuando em regime de monopólio. Quando o faz por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito, atuando em regime de competição com sociedades empresárias privadas que permanecem a exercitar suas atividades neste mesmo setor, seja através de empresas públicas ou sociedades de economia mista. Em ambas as modalidades, o referido autor usa a expressão intervenção no domínio econômico.<sup>89</sup>

Luís S. Cabral de Moncada se refere à referida espécie de intervenção como direta, pois, nela, o Estado atua como agente econômico principal, no mesmo nível do agente econômico privado, criando empresas públicas ou controlando sociedades comerciais.<sup>90 91</sup>

---

<sup>86</sup> O referido autor ainda classifica em intervenções globais, setoriais e pontuais ou avulsas; imediatas e mediatas; unilaterais e bilaterais; diretas e indiretas. Cf. MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 33-39.

<sup>87</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 34-35. No mesmo sentido, SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito económico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 114.

<sup>88</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem económica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 148.

<sup>89</sup> Idem, *ibidem*, p. 149.

<sup>90</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 221.

<sup>91</sup> Luís Cabral de Moncada assevera que a intervenção direta pode caracterizar-se em forma de: a) gestão direta – exercida pelo próprio Estado, Administração Pública direta ou pessoa jurídica de direito público; b) gestão

Nas intervenções por direção e por indução, o Estado intervirá sobre o domínio econômico, ou seja, sobre campo de atividade econômica em sentido estrito. Desenvolve-se ação como regulador dessas atividades. Quando faz por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito. Quando faz por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.<sup>92</sup> Neste caso, e em oposição à anterior, Luís S. Cabral de Moncada se refere a essa espécie de intervenção como indireta, pois, nela o Estado não atua tomando parte como agente econômico privado. Para ele, trata-se de intervenção exterior, sem que o Estado assuma posição de sujeito econômico ativo, que se manifesta através de limitações ou estímulos a uma ou outra atividade empresarial. Nela, o Estado assume o papel de órgão fiscalizador ou de estimulador a atividades econômicas, um fomento à economia.<sup>93</sup>

Quando o Estado intervém através de normas de intervenção por direção, ele o faz através de comandos imperativos, impositivos de certos comportamentos, a serem acatadas, necessariamente, pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito, inclusive pelas empresas estatais que a exploram. São exemplos de intervenção por direção medidas que controlam, tabelam ou congelam preços.<sup>94</sup>

Quando o Estado intervém através de normas de intervenção por indução, não o faz por comandos imperativos, mas, sim, por preceitos não dotados da mesma carga de imperatividade, que afeta as normas de intervenção por direção. Nesse caso, o Estado não supre a vontade dos destinatários da norma, mas os leva a uma opção econômica de interesse coletivo e social menos onerosa, sem excluir outra opção mais onerosa. Enquanto que a intervenção por direção corresponde a um comando, a intervenção por indução corresponde a um convite.

Na intervenção por indução, o Estado atua através de incitações, de estímulos ou de incentivos oferecidos pela lei, para que se participe de determinada atividade de interesse geral e social. Ao destinatário da norma resta a opção de se deixar influir ou não, aderindo ou não ao atrativo oferecido pela referida norma. Aderindo a esta, “resultará juridicamente

---

indireta – exercida por um ente criado pelo Estado com personalidade jurídica própria, distinta da do Estado. Cf. MONCADA, Luís Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 38 - 39.

<sup>92</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 148-149.

<sup>93</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 39.

<sup>94</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149.

vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão”<sup>95</sup>, dá-se então um instrumento de direito premial.

As normas indutoras seduzem fortemente os agentes econômicos, visto que aqueles que não a elas aderem passam a ocupar posição desprivilegiada em face dos agentes aderentes daquelas. Certos concorrentes passam a gozar de situação jurídica de donatários de benefícios – isenção tributária, redução de alíquota ou base de cálculo, obtenção de financiamentos, subsídios, etc. - que lhes melhor conferem condições de participação nos mercados de competição econômica.

O agente econômico não se encontra sem alternativas. Ao contrário, recebe estímulos ou desestímulos para que atue no campo de formação de vontade para aderir aos caminhos propostos pelo legislador. Ao agente econômico é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que isso corresponda a ato ilícito. O Estado abre mão de seu poder de dar ordens, substituindo-o por seu poder econômico, com efeito equivalente.<sup>96</sup> A norma de intervenção por indução traz a possibilidade de seu destinatário escolher adotar, ou não, um comportamento. Conforme a escolha, a legislação indutora imputará uma consequência obrigatória.

Quando se utiliza de normas indutoras, transfere-se a decisão ao mercado, por meio de preços finais ao consumidor, cabendo a produtores e consumidores decidirem sobre a aceitação ou não do ingresso de um produto ou serviço no mercado consumidor. O incremento na tributação de um produto ou serviço poderá, por exemplo,<sup>97</sup> implicar desinteresse pela produção ou pelo consumo. Contrariamente, exonerações financeiras e tributárias<sup>98</sup> podem induzir os consumidores, favorecendo determinados produtos. A decisão caberá, em última instância, a produtores e consumidores.

A indução nem sempre se manifesta por ações positivas, um fazer por um prêmio. Por vezes, o Estado também estimula o comportamento negativo (indução negativa) dos

---

<sup>95</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 150.

<sup>96</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

<sup>97</sup> É sabido que a tributação onera bastante o preço final de cigarros. Ainda assim, os usuários desses produtos não se sentem induzidos ou desestimulados a deixar de consumi-los, certamente porque a dependência química e psíquica se sobressaem à carga fiscal.

<sup>98</sup> Em virtude do desaquecimento econômico produzido na economia nacional, oriundo da crise econômica internacional, o governo federal reduziu temporariamente a alíquota do IPI – imposto sobre produtos industrializados – em relação a bens de consumos duráveis como veículos, eletrodomésticos, material de construção, etc., com o objetivo de estimular o consumo dos referidos bens, motivado por uma desoneração nos preços finais dos produtos oferecidos ao consumidor final.

destinatários na norma jurídica indutora, quando, por exemplo, eleva o imposto sobre as importações de determinados bens, quando se pretende proteger a indústria nacional. A norma não impede que os referidos bens sejam importados, mas apenas que, no caso da operação, esta se torna não atrativa em virtude da oneração imposta, tornando-se quase que economicamente proibida.<sup>99</sup>

A distinção entre normas de direção e normas de indução encontra-se no grau de liberdade do administrado. Como o objeto deste trabalho é o estudo da concessão de incentivos fiscais, delimita-se que as normas jurídicas em questão se tratam de intervenção estatal indireta, ou ainda, sobre o domínio econômico, na modalidade de indução, pois existe a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Se o fato gerador fosse compulsório, estar-se-ia, segundo Luís Eduardo Schoueri, diante de um efeito confiscatório.

100

### **1.6. A eficácia da intervenção estatal indireta através de normas de direção ou de indução**

Do ponto de vista da ciência das finanças, a adoção de normas de intervenção por direção traz efeitos mais imediatos do que quando na adoção de intervenção por indução. No primeiro caso, a obrigatoriedade traz efeitos mais céleres do que as normas indutoras, que tendem a exigir mais tempo para modificar o comportamento dos destinatários. Se a intenção da norma indutora é a de desencorajar um ato, ou se estimula conduta diversa, ou se penaliza a conduta indesejada, mantendo-se sempre a possibilidade de opção.<sup>101</sup>

A norma indutora se assemelha à norma penal pelo caráter desestimulador, mas se diferem, pois a opção de não cumprir o estímulo ou desestímulo da norma indutora não corresponde a ilícito penal. Enquanto que a norma penal desestimula diretamente algo que a ordem jurídica proíbe, a norma indutora desestimula indiretamente algo que a ordem jurídica permite.<sup>102</sup>

As normas de intervenção por direção são melhor aplicáveis nos casos em que se exige de toda a população um comportamento sem se excepcionar ninguém. Elas são mandatórias,

<sup>99</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 150.

<sup>100</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

<sup>101</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 46-47.

<sup>102</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610.

não se concedendo ao mercado a escolha. No caso em que se tolera comportamento diverso do sugerido, os incentivos ou desincentivos adotarão como critério de escolha o mercado. No caso de tributos que incidem sobre o consumo e têm por objetivo desestimular o consumo de determinados bens, faz-se necessário que o destinatário da norma tenha a possibilidade de reduzir o consumo, pois, em caso contrário, de nada adiantaria a norma que teria, assim, propósito injustificado.<sup>103</sup>

A escolha por parte do Estado depende dos valores perseguidos por ele. A preferência por uma ou outra linha de atuação depende das determinações constitucionais e da legislação ordinária. “Tais preferências exprimem a primazia que a coletividade dá a certos valores em detrimento de outros, passados para segundo plano ou mesmo ignorados”.<sup>104</sup> As escolhas da coletividade não se mostram de maneira racional ou matemática, não correspondendo a escolhas que atendam a uma hierarquia estável.

As escolhas coletivas devem ser apreciadas sob o ponto de vista puramente sociológico-político e não, sob um ponto de vista racional ou sequer ético. Não há um ideal absoluto, mas, encontros ocasionais de preferências dominantes que se fizeram sobressair através de representação majoritária. No que concerne às escolhas coletivas, assevera Luís S. Cabral de Moncada: “há apenas acomodamentos provisórios, perpetuamente mutáveis, simples arranjos circunstanciais que a lei traduz”.<sup>105</sup> O caráter passageiro é o traço característico das preferências do legislador – mais liberalismo ou mais intervenção.

Como objeto deste estudo, em matéria de exoneração tributária, prefere-se a utilização de normas indutoras em virtude do caráter opcional que o legislador deixa às pessoas atingidas pelas normas tributárias indutoras. Prefere-se a adequação ao comportamento desejado, mas ainda assim, se diante de uma oneração econômica indesejada pelo legislador, o Estado se contenta com a arrecadação de receitas aos cofres públicos.

### **1.7. A crise do Estado Social e a figura do Estado interventor como regulador das atividades econômicas – a Constituição Econômica**

O constitucionalismo brasileiro seguiu um movimento existente desde 1917, a partir das Constituições do México, Rússia e Alemanha, estabelecendo o modo de atuação em

---

<sup>103</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 47-48.

<sup>104</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 32.

<sup>105</sup> Idem, ibidem, p. 32.

relação à ordem econômica e social. Toda Constituição moderna, que se confessa instituidora do Estado Social, levanta necessariamente o debate de se saber dentro de que limites tal projeto pode ser levado a cabo, se ele é ou não revolucionário em face da organização social e econômica estabelecida e se existem ou não instrumentos concretos que possam servir aos dirigentes políticos para fazer o mandamento constitucional compatível com a realidade e, sobretudo, com a função que deve necessariamente assumir o legislador ordinário.<sup>106</sup>

A opção constitucional por um Estado Social tem levado a se fazer da ordem econômica e social se não o mais importante capítulo da Constituição, ao menos aquele no qual se escreve a verdadeira essência e finalidade de um novo modelo de Estado.<sup>107</sup> Com o desenvolvimento das relações sociais, econômicas e jurídicas, o papel do Estado foi, paulatinamente, sendo alterado.

Ao Estado cabe o papel de agente regulador das relações econômicas e sociais, devendo promover o desenvolvimento econômico através da conciliação das forças privadas de produção com a proteção das necessidades de toda a estrutura social. Desde o século XVI, a Constituição passou a representar o corpo de normas que, num âmbito de maior importância hierárquica dentro do ordenamento jurídico, mantém a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das demais normas do sistema. Fala-se, portanto, em Constituição para se definir o conjunto de normas da mais alta importância que a potência estatal impõe a si mesma, porquanto define as próprias bases sobre as quais se estabelece o estatuto orgânico do Estado.<sup>108</sup>

Após o final da Primeira Grande Guerra, as Constituições observaram algumas características comuns: a declaração dos direitos sociais, a valorização da isonomia, além da proteção aos direitos individuais, tradicionalmente tutelados.<sup>109</sup> Como parte de um novo constitucionalismo, surgem movimentos de transformação em virtude de problemas políticos, econômicos e sociais. “As ideologias constitucionais, nesse sentido, passaram a integrar o elemento econômico em seus núcleos. Assim, a Constituição, como um todo, passou a dedicar especial atenção ao fenômeno econômico.”<sup>110</sup>

---

<sup>106</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 334.

<sup>107</sup> Idem, *ibidem*, p. 335.

<sup>108</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 31.

<sup>109</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005, p.13.

<sup>110</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 35.

A Constituição Econômica é parte da Constituição que procura definir o modo de ser da economia. Ela se corporifica no modo por meio do qual o direito pretende relacionar-se com a economia, a forma pela qual o jurídico entra em interação com o econômico. Assim, a Constituição Política e a Constituição Econômica se integram.<sup>111</sup> A Constituição Econômica é parte da Constituição total, caracterizando-se pela presença do econômico em seus textos.<sup>112</sup>

Fábio Nusdeo relata que a primeira experiência internacional explícita de inclusão das preocupações econômicas nos textos constitucionais aconteceu no direito mexicano, que, na Constituição de 1917, estabeleceu um nível bastante detalhado de debate dos conflitos dos direitos sociais e da função social da propriedade, valorizando, de forma nítida, os direitos dos trabalhadores.<sup>113</sup>

Não mais importante do que a experiência mexicana, a maior repercussão e impacto realmente foi a Constituição alemã de Weimar, em 1919, a qual, dividida em duas partes, tratava dos direitos sociais, dedicando-se à educação, à cultura e ao fenômeno econômico. A ordem econômica de Weimar tinha o propósito de buscar a transformação social, dando um papel central aos sindicatos através de dispositivos que visavam à construção do Estado Social de Direito. Tanto se destacou que seu capítulo sobre o fenômeno econômico foi paulatinamente imitado, embora, com conteúdo diferente, por outras cartas que foram surgindo em diversos países do mundo.<sup>114</sup> Vejam-se, por exemplo, as Constituições da França, de 1946, e do Brasil, que, desde 1934, têm dedicado atenção ao fenômeno econômico explicitamente.<sup>115</sup>

Entretanto, registre-se que, entre as primeiras experiências internacionais, encontra-se a Lei Fundamental soviética de 1918, com tratamento exaustivo sobre a questão econômica, visando à implantação do denominado sistema de economia coletivista, inclusive com normas que expressamente aboliam a propriedade privada e as demais riquezas naturais.<sup>116</sup>

O Brasil, desde 1934, conta, em seus textos constitucionais, com o título que trata da ordem econômica e social. Na atual Constituição de 1988, o título foi desdobrado na ordem

<sup>111</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 89.

<sup>112</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 24.

<sup>113</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 201.

<sup>114</sup> Idem, *ibidem*, p. 201.

<sup>115</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 36.

<sup>116</sup> NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 201.

econômico-financeira e na ordem social. Uma significativa parte da Constituição dispõe sobre a ordem econômica e social, traçando-lhe as características e definindo-lhe limitações. Assim, o constitucionalismo tende a valorizar o fenômeno econômico, ora para limitar o modo de se exercerem as atividades econômicas, ora para estimular o próprio crescimento, objetivando-se o desenvolvimento nacional. Nesta parte, a Constituição admite a intervenção estatal para regular o mercado, evitando a ocorrência de distorções, como no exercício abusivo do poder econômico.<sup>117</sup>

Em países, como o Brasil, em que grande parte da população vive na pobreza ou abaixo dela, faz-se necessária a luta em prol do desenvolvimento econômico. Este é condição de justiça social, já que não é possível assegurar a toda uma população uma vida digna. O desenvolvimento econômico e social não é um fim em si mesmo, mas um simples meio para o bem-estar geral. Quando o *Welfare State* substituiu o *État gendarme*, o Estado passou a ter uma missão de intervencionismo na vida econômica individual, em busca do bem-estar social.<sup>118</sup>

A Constituição de 1988 define a base do sistema jurídico, englobando e concretizando valores que marcam as diferenças próprias de um Estado dotado de desigualdades, objetivando mudanças que venham a beneficiar a sociedade. O federalismo é instrumento na busca do desenvolvimento nacional e da redução dos problemas sociais. Com as diferenças regionais de um país de grande extensão territorial, como o Brasil, sejam elas culturais, econômicas ou sociais, o federalismo é uma ferramenta bastante útil na busca da ordem econômica e social, tratando-se de um movimento baseado na tendência de harmonização, no pluralismo e na solidariedade.<sup>119</sup>

Com a descentralização do poder político, mais fácil é a implantação de políticas diferenciadas para cada uma das regiões do país. Sem um tratamento diferenciado, vários dos objetivos traçados na Constituição de 1988 seriam inviabilizados, haja vista que o ideal de desenvolvimento econômico deve abranger todo o território nacional. Destarte, o poder

---

<sup>117</sup> "Fala-se em abuso do poder econômico para representar comportamentos de manipulação do processo econômico, como o aumento abusivo dos lucros e pela formação de cartéis. Disso decorre a classificação do abuso do poder econômico como infração à ordem econômica, por colocar em risco os valores concretizados na Constituição Econômica, exercendo-se de forma ilegítima um elemento que deve corresponder à garantia da livre iniciativa e da livre concorrência." ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** São Paulo: MP, 2007, p. 39.

<sup>118</sup> ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 93-96.

<sup>119</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** São Paulo: MP, 2007, p. 33. Cf. ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional.** São Paulo: MP, 2007.

político, para adequar-se às necessidades da estrutura social, é exercido na Federação de forma descentralizada.<sup>120</sup>

Da mesma forma que a Constituição estabelece o modo de ser da ordem jurídica, define como deve ser a ordem econômica através de comandos de força normativa.<sup>121</sup> A ordem econômica, segundo André Ramos Tavares, consiste na parcela do sistema normativo, que trata da regulação das relações econômicas. É constituída de todas as normas jurídicas, que têm por objeto as relações econômicas.<sup>122</sup>

A preocupação com as questões econômicas e sociais no plano da Constituição demonstra um novo constitucionalismo, um movimento em plena ascensão científica e indubitável valorização institucional da Constituição.<sup>123</sup> Em termos de atuação no processo econômico, principalmente na modalidade indireta, o constitucionalismo brasileiro não pode ser considerado neutro,<sup>124</sup> pois sua Constituição acaba impondo proteção aos direitos sociais, apesar de se basear no sistema de produção capitalista.

Observando-se a evolução histórica do Estado constitucional no tocante a ideologias e concepções políticas e econômicas, percebe-se a existência de três figuras bem diferenciadas: a) o Estado Liberal ou Estado do *laissez faire*, que surge como reação da burguesia ao Estado Absolutista; b) o Estado do Bem-Estar Social ou *Welfare State*, que surge como reação ao primeiro; c) e o Estado Regulador, um modelo adotado como alternativa ao anterior, uma vez que aquele não se mostrou eficiente, tendo sido adotado por boa parte dos países contemporâneos.<sup>125 126</sup>

---

<sup>120</sup> “Aliás, uma das causas do surgimento dos modelos federalistas foi a preocupação com o controle do poder político, uma vez que problemas com o abuso no seu exercício passaram a levar o homem a buscar novas formas de organização estatal. Por outro lado, foi a necessidade de se desenvolver um método mais eficiente de exercício do poder político em países caracterizados por grandes diferenças entre suas regiões que se motivou a instituição de tal estrutura orgânica. A partir dessa idéia, a Federação deve auxiliar no cumprimento dos objetivos constitucionais, democratizando-se o exercício do poder político”. ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 34.

<sup>121</sup> Como lembra Eros Grau, essa dificuldade surge em face da ambiguidade das expressões. Explica o autor que: “o vocábulo ordem porta em si, na sua rica ambiguidade, uma nota de desprezo em relação à desordem, embora esta, em verdade, não exista [...] A defesa da ordem, desta sorte, sobretudo no campo das relações sociais e de sua regulação, envolve uma preferência pela manutenção de situações já instaladas, pela preservação de suas estruturas.” GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 51.

<sup>122</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 86.

<sup>123</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O novo direito constitucional e a constitucionalização do direito**. In: Temas de Direito Constitucional. Tomo III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 509.

<sup>124</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 27.

<sup>125</sup> CARBAJALES, Mariano. **El Estado regulador**: Hacia un nuevo modelo de Estado. Buenos Aires: Abaco, 2006, p. 22.

Em virtude do aumento de gastos públicos na assunção de gastos sociais – educação, saúde, segurança, previdência e assistência social em geral, os problemas de ordem financeira colocaram, em dúvida, o modelo do *Welfare State*. Assim, criou-se um novo modelo de Estado que, embora tenha atribuído à iniciativa privada o exercício da maioria das atividades econômicas do domínio econômico, comporta-se como agente regulador, controlando, fiscalizando e fomentando a economia, direta ou, sobretudo, indiretamente. A necessidade econômica motivou a hipertrofia do Estado Social.

### 1.8. A regulação do mercado: o Estado Regulador e a concorrência

O termo regulação tem sido raramente empregado no Brasil, e quando o é, geralmente é identificado à autorregulamentação ou desregulamentação.<sup>127 128</sup> Diante disso, decorre uma dificuldade de compreensão de seu sentido, confundindo-se o termo com outros, como regulamentação, em face de signos como *Regulate* e *Deregulation*.<sup>129</sup> A regulação econômica representa uma forma de intervenção do Estado sobre o processo econômico.<sup>130</sup>

A figura do Estado Regulador assume um papel contemporâneo diante da limitação dos orçamentos públicos e dos aspectos de globalização econômica, que podem determinar conjecturas econômico-financeiras de difícil solução imediata. Assim, com a liberalização e redução do papel do Estado produtor e gestor da vida econômica, muda-se o seu perfil para regulador e apenas prestador de serviços públicos essenciais. Segundo Calixto Salomão Filho, o Estado decide retirar-se da intervenção econômica direta para uma função de organizador das relações sociais e econômicas. No campo econômico, a utilização do conceito de

---

<sup>126</sup> Em oposição ao cidadão abstrato, livre por excelência, surge o homem concreto, o operário, o homem do cotidiano, com seus problemas e sentimentos. Cf. ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 90-98.

<sup>127</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 20.

<sup>128</sup> Os norte-americanos usam o vocábulo *regulation* para o que os brasileiros designam regulamentação, ao passo que, utilizam *desregulation* para significar regulação. GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 131.

<sup>129</sup> ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. **Teoria da regulação**. In: José Eduardo Martins Cardozo, João Eduardo Lopes Queiroz, Márcia Walquíria Batista dos Santos (Orgs). Curso de direito administrativo econômico, volume III. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 123.

<sup>130</sup> O termo regulação é bastante amplo; engloba toda a forma de organização da atividade econômica através do Estado, seja através da concessão de serviço público ou o exercício do poder de polícia. Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 19-23.

regulação é a conjugação de dois fenômenos: a redução da intervenção direta do Estado na economia e o crescimento do movimento de concentração econômica.<sup>131</sup>

A expressão regulação econômica diz respeito à intervenção estatal no mercado. Corresponde a qualquer medida estatal de intervenção estatal, ora por direção, ora por indução, visando corrigir falhas do mercado, como base no que determina o texto constitucional em seus objetivos (art. 3º, CR/88) e na ordem econômica (arts. 170 a 181, CR/88). O poder de regular abrange o poder de legislar e corresponde ao próprio poder de restringir, proibir, intervir, proteger, encorajar, promover e, até mesmo, tributar, tendo em vista qualquer objetivo público, desde que sem violação aos direitos individuais, buscando o equilíbrio teórico do sistema jurídico.

Em relação ao mercado, no tocante à sua importância para as relações econômicas e sociais, nota-se que este não é tratado de maneira uniforme, podendo-se destacar dois pontos de vista a saber: os que entendem que o mercado é livre e deve ser autorregulado, porque os custos da regulação e os efeitos são maiores do que os benefícios, e outros que, em sentido completamente diverso, sustentam que o mercado não é uma instituição como é a natureza, devendo ser regulado pelo Estado.<sup>132</sup>

Os adeptos do *Law and Economics* (Escola de Chicago) argumentam que o mercado deve se autorregular, não devendo o Estado exercer pressões que prejudicariam toda a estrutura do sistema. Ao criticar severamente a regulação excessiva do mercado, a Escola de Chicago destaca a importância do controle dos custos de transação e dos direitos de propriedade para o funcionamento de uma economia verdadeiramente livre. Para eles, não se recomenda a regulação excessiva da economia, pois os problemas políticos seriam maiores do que os problemas econômicos.<sup>133</sup>

Por outro lado, defende-se que o mercado não pode ser confundido com o meio ambiente característico do estado natural das coisas, na ideia de se tratar de uma situação irracional de conflito permanente e anárquico de todos contra todos, conforme destaca Luís S. Cabral de Moncada. Para o autor, o mercado pode ser caracterizado como o resultado da

---

<sup>131</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 21.

<sup>132</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 49-51.

<sup>133</sup> OLIVEIRA, Gésner; RODAS, João Grandino. **Direito e economia da concorrência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 311.

vontade do próprio legislador, “é o terreno por excelência de uma racionalidade espontânea”, diferente, portanto, da concepção correspondente ao período do Estado Liberal.<sup>134</sup>

De acordo com o parâmetro de justiça social e, sobretudo, de racionalidade, deve o Estado possibilitar a existência de um mercado efetivo, sendo fundamental a sua intervenção para fomentar, corrigir, controlar e conformar o funcionamento espontâneo da decisão econômica livre. Não haveria, portanto, espaços para a liberdade irrestrita, pois os interesses dos agentes econômicos livres, que se encontram no mercado, são heterogêneos. O único meio de lograr êxito, sem apelar para o autoritarismo, seria a regulação das atividades econômicas.<sup>135</sup> Assim, a liberdade de se autorregular traria mais problemas do que benefícios à coletividade.

André Elali observa que, na atualidade, não se admitiria a intervenção total do Estado, suprimindo preceitos constitucionais como livre iniciativa e livre concorrência. Segundo o autor, caberia ao Estado regular para manter o nível necessário de normalidade, ou seja, um *status* que ofereceria aos agentes econômicos e aos consumidores condições de convívio sem violação à determinação constitucional.<sup>136</sup> Tem-se adotado um posicionamento intermediário: nem deve o Estado tudo regular nem o mercado deve ficar à margem da autorregulação. Se o Estado não regular a atividade econômica, o mercado necessitará de tempo para a sua natural correção.

Há de se questionar, ainda, qual é o conceito de mercado, se este é único ou comporta subdivisões. Dedicando-se ao exame das teorias da regulação econômica, Richard Posner, da já citada Escola (Universidade) de Chicago, chama a atenção para a possibilidade de o Estado impor tributação com fins de intervenção.<sup>137</sup> Três valores podem ser destacados em relação ao mercado: a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor. Em mercados teoricamente competitivos, utiliza-se da ideia de concorrência perfeita. Nela, estar-se-ia diante de uma situação na qual existem muitas empresas vendendo um mesmo produto e, também, existem muitos consumidores, cuja participação de cada uma tão pequena, que todos se consideram pequenos em relação ao mercado como um todo.<sup>138</sup>

<sup>134</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 29-30.

<sup>135</sup> Idem, *ibidem*, p. 29.

<sup>136</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 51-52.

<sup>137</sup> POSNER, Richard A. **Teorias da regulação econômica**. In: MATTOS, Paulo (Coord.). *Regulação e democracia: o debate norte-americano*. Trad. Mariana Mota Prado. São Paulo: Editora 34, 2004, p. 49 e ss.

<sup>138</sup> O monopólio pode surgir por motivos diferentes. Por exemplo, pode haver restrições legais à entrada de outras empresas – como ocorreu durante várias décadas no setor de petróleo no Brasil. Também pode ocorrer de

A noção de mercado,<sup>139</sup> então, não pode ser analisada corretamente sem os elementos próprios da concorrência. Há competição perfeita, ao menos no plano teórico, quando a atuação dos agentes econômicos visa, prioritariamente, ao atendimento dos interesses do consumidor na produção dos bens e serviços pelo melhor preço possível. Por outro lado, a competição será imperfeita, quando há domínio dos mercados através de um monopólio, ou seja, quando o seu produto ou serviço é único, suprimindo a empresa todo o mercado.<sup>140</sup>

A defesa da concorrência tem como objetivo proteger a competição, maximizar a riqueza econômica do consumidor, distribuir melhor a renda, estabilizar a economia e promover a ideia de justiça. Sem uma concorrência verdadeira, o sistema econômico fica sujeito às manipulações por parte dos agentes econômicos. Os prejuízos atingem não só os consumidores mas também outros agentes, pois influenciam as estruturas do próprio Estado.<sup>141</sup>

Na medida em que os mercados vão se tornando mais abertos, surge uma maior necessidade de assegurar sua competitividade. A concorrência se tornou essencial ao mercado, resultando na liberalização do mercado, na necessidade de serem postas em prática políticas e leis de concorrência sólidas e eficazes, já que constituem os instrumentos essenciais, para se assegurar o bom funcionamento do mercado e a proteção dos consumidores.<sup>142</sup> Assim, para que sejam evitadas distorções dos valores constitucionais da ordem econômica, deve-se proteger o mercado das práticas abusivas do poder econômico. O Estado tem o papel de regular a liberdade absoluta de atuação dos agentes econômicos.<sup>143</sup>

---

uma única empresa deter a patente do produto em questão, como foi o caso das máquinas fotocopadoras fabricadas pela Xerox. Ou ainda, pode ser que a tecnologia seja tal que só se consiga obter um custo baixo de produção, quando o mercado é suprido por um só produtor, quando se dá um monopólio natural. Cf. SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 58-59.

<sup>139</sup> É natural que, em um mercado de consumo, composto por consumidores e os produtores, os primeiros busquem a maximização da utilidade, enquanto que os segundos se dediquem ao aumento da lucratividade. Desejável é que haja equilíbrio entre os interesses dos agentes, de forma que uns não anulem os outros, em virtude de que, em um mercado, os consumidores dependem dos produtores e estes, daqueles. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 74.

<sup>140</sup> Supõe-se também que todos dispõem de informação perfeita sobre os preços cobrados por todas as empresas e que não há nenhum tipo de cooperação explícita ou tácita entre elas. Se uma empresa cobra preço superior ao do mercado nada vende. Se fixa preço inferior ao das outras empresas, ela tende a capturar todo o mercado, e as demais tendem a baixar seus preços ou a ficar sem vender nada. Cf. SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 55.

<sup>141</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 54.

<sup>142</sup> ROQUE, Ana. **Regulação do mercado**: novas tendências. Lisboa: Quid Júris, 2004, p. 33-35.

<sup>143</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 55.

O Estado deve garantir o funcionamento do mercado, permitindo sua autorregulação através do binômio oferta-demanda de produtos e serviços. Se isso não for suficiente, faz-se necessária a intervenção estatal através de estímulos para a possível mudança dos comportamentos dos agentes econômicos. Luís Eduardo Schoueri identifica cinco falhas dos mecanismos de mercado que devem ser diminuídas e, se possível, suprimidas: I) mobilidade dos fatores; II) acesso à informação; III) concentração econômica e IV) externalidades.<sup>144</sup>

A mobilidade de fatores corresponde aos movimentos de oferta e demanda no mercado. Do ponto de vista da intervenção estatal, esta surge com o intuito de corrigir os movimentos de crescimento e redução da oferta ou da demanda, que pode se dar pela atuação direta do Estado, como produtor ou comprador. Ou, por atuação mediata, levando os agentes econômicos a se comportarem como esperado, como no uso de tarifas aduaneiras, influenciando o comportamento de produtores e compradores.<sup>145</sup>

O acesso à informação é fundamental para o correto desenrolar das relações econômicas. O perfeito funcionamento do mercado pressupõe que produtores e compradores gozem de pleno acesso a informações sobre aquele. O Estado deve estimular os comportamentos dos agentes para a divulgação das informações e, de maneira distinta, regular através de certas regras. No campo da indução, o Estado pode estimular a empresas a oferecer seus valores no mercado de ações (reduzindo a tributação em ganhos de capital) ou condicionando a concessão de incentivos fiscais à escolha do modelo de sociedade por ações a depender da publicação das demonstrações financeiras.<sup>146</sup>

O mercado pressupõe um grande número de produtores e consumidores e se fixe com um grande número de transações independentes. Contraria essa ideia a circunstância de um produtor ou um consumidor ter condição de influir na formação do preço, dando origem a concentrações econômicas.<sup>147</sup> A intervenção estatal se dá de forma mediata, como a adoção de normas antitruste. No caso de uso de normas tributárias indutoras, tome-se como exemplo a exclusão da opção pela tributação pelo lucro presumido às empresas com faturamento acima do limite imposto em lei.<sup>148</sup>

---

<sup>144</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 74-78.

<sup>145</sup> Idem, *ibidem*, p. 74

<sup>146</sup> Idem, *ibidem*, p. 74-75.

<sup>147</sup> O texto constitucional brasileiro enfrenta o problema da proteção da concorrência, devendo-se reprimir o aumento arbitrário de lucros e o abuso do poder econômico, objetivando a dominação de mercados e a eliminação da concorrência (art. 173, § 4º, CR/88).

<sup>148</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 75-76.

Consideram-se externalidades os custos e os ganhos da atividade privada que, por uma falha do mercado, são suportados ou fruídos pela coletividade, no lugar de quem os causou. São, pois, efeitos positivos e/ou negativos que passam a ser computados por agentes diferentes dos que os geram. No caso das externalidades negativas, a atuação estatal deve ser voltada ao cômputo de custos, impondo aos causadores o encargo imposto a outrem.<sup>149</sup> No caso das externalidades positivas, cabe ao Estado, por meio de vantagens econômicas, incrementar os ganhos daqueles que provocam, de modo a permitir a contabilização das vantagens geradas.<sup>150</sup>

A importância das externalidades provém da necessidade de intervenção estatal para corrigir as consequências de determinado fato que modifica o modo de se exercerem as atividades. A correção se faz necessária devido à possibilidade de concorrentes serem beneficiados ou prejudicados sem o acerto. O uso de normas tributárias indutoras permite a correção desejada do mercado.

Para evitar prejuízos no desenvolvimento das atividades econômicas, deve o Estado regulá-las, impedindo o controle do mercado, que, em economias em desenvolvimento, são nocivas à proteção dos valores estatuídos na ordem constitucional.

## 1.9. Síntese do primeiro capítulo

A evolução por que passaram as sociedades nos séculos passados diante de problemas, como guerras mundiais, crises econômicas, aumento da necessidade de auxílios estatais, resultou na mudança do perfil da maioria dos Estados do mundo inteiro. O perfil do Estado Liberal foi substituído pelo Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*), e este, diante da fragilidade das finanças estatais, acabou sendo substituído por um modelo de Estado regulador, que como característica, destina aos agentes econômicos privados o exercício das atividades relacionadas com o mercado e a concorrência.

O Estado Regulador tem uma atuação discreta diante das atividades econômicas (intervenção direta) no mercado. Aquele atua no controle deste, evitando-se abusos do poder econômico. A intervenção do Estado na economia constitui-se na superação do liberalismo econômico, mostrando-se um dado fundamental da estrutura contemporânea.

---

<sup>149</sup> Em matéria ambiental, cite-se o princípio do poluidor-pagador, que impõe ao causador do dano a imposição da sujeição aos custos para a recuperação ambiental, quanto às perdas sofridas pela coletividade. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 77.

<sup>150</sup> Idem, *ibidem*, p. 76-78.

Em busca de um equilíbrio das relações sociais e econômicas, o Estado intervém de modo direto ou indireto - intervenção no domínio econômico e/ou sobre o domínio econômico, segundo Eros Grau - que aponta três espécies de intervenção: a) por absorção ou participação, quando o Estado exerce diretamente alguma participação nas atividades econômicas; b) por direção, quando impõe comportamentos e c) por indução, quando estimula e/ou desestimula determinados comportamentos, mas não de forma impositiva.

Com efeito, o Estado tanto pode exercer atividades econômicas de modo direto (no caso brasileiro, não é a regra e, sim, a exceção), como apenas regulá-las (de modo indireto). O aspecto que interessa a este trabalho é justamente o estímulo e/ou desestímulo, pois constitui o objeto das normas indutoras, desde que estejam relacionadas à figura da tributação ou da desoneração tributária.

Atualmente, as intervenções estatais na economia somente se justificam sem o dispêndio do dinheiro público, ou seja, deixa-se de lado o modelo de intervenção direta – Estado empresário, preferindo-se as intervenções por direção ou por indução. Especificamente em matéria econômica tributária, utilizam-se normas tributárias indutoras com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico através de incentivos fiscais, por exemplo. Estes são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político, autorizado à instituição do tributo, buscando estimular o surgimento de novas relações jurídicas de cunho econômico no futuro. Assim, procura-se estimular economicamente o desenvolvimento do exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes para o legislador.

O Estado tanto pode impor comportamentos quanto estimulá-los. O agente fica obrigado ao comportamento previsto na norma diretiva. Já a norma indutora é diversa, pois o agente não se vê sem alternativas, ao contrário, recebem-se estímulos ou desestímulos, podendo se adotar comportamento diverso, sem a configuração de um ato ilícito.

A concorrência é um dos fundamentos do Estado Regulador, que deve empregar políticas para a condução de um mercado livre, liberdade que depende justamente da regulação econômica, no caso deste estudo, através das normas tributárias de indução. A liberdade de concorrência deve ser entendida como a estruturação de condições iguais para os sujeitos econômicos, buscando a produção de riquezas, sem o uso de manipulações. Apenas, excepcionalmente, deve-se intervir na economia, objetivando buscar um bem maior que um mercado livre.

Analisar os princípios da ordem econômica é tarefa pontual na correta análise do papel do Estado brasileiro no tocante à concessão de vantagens fiscais, objeto central deste trabalho.

Sendo assim, o capítulo a seguir abordará a correlação dos princípios da ordem econômica constitucional com a redução das desigualdades regionais e sociais.

## 2. OS PRINCÍPIOS E OBJETIVOS DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E A RELAÇÃO ENTRE O PROCESSO ECONÔMICO E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS E SOCIAIS

### 2.1. Os princípios na ordem econômica na Constituição de 1988

Como este trabalho tem por objetivo discutir a intervenção estatal na economia através da concessão de incentivos fiscais, é oportuna a abordagem dada pela ordem econômica constitucional ao processo econômico. Os princípios consagrados no texto de 1988 não têm sido observados. Ao invés de o homem ser o centro das ações econômicas, ele passou a ocupar, segundo Odair Tramontin, a posição de ativo de mercado.<sup>151</sup>

A atuação estatal deve ser direcionada para a imposição de limites aos agentes econômicos, de modo a assegurar a todos a participação no processo de produção, pois, historicamente, tem-se percebido que a vida econômica não pode ser dirigida pela mão invisível do mercado.

As Constituições programáticas são um fenômeno, cujo primeiro modelo é encontrado no texto mexicano de 1917, posteriormente seguido da Constituição de Weimar em 1919, que dedicava um capítulo à vida econômica, e, logo após, em 1921, na Polônia e na Iugoslávia.<sup>152</sup> A partir de então, os textos constitucionais passaram a trazer alguns objetivos tendentes a valorizar prestígiados no próprio texto constitucional, como o bem-estar, o desenvolvimento, a justiça social, etc.<sup>153</sup>

A Constituição Econômica<sup>154</sup> traz um conjunto de normas que visam reagir sobre a ordem econômica, de modo a provocar certos efeitos, modificando-se e alterando-se em certo

<sup>151</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 42.

<sup>152</sup> Ivo Dantas complementa que foi com a Constituição Soviética de 1936 que se incorporou à técnica constitucional a concentração de toda a matéria de conteúdo econômico em setor destacado do texto magno, o que ocorreu no primeiro capítulo, em seus doze artigos. Cf. DANTAS, Ivo. **Direito constitucional econômico – globalização e constitucionalismo**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 36.

<sup>153</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80. Cf. NUSDEO, Fábio. **Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 25.

<sup>154</sup> Distinguem-se a Constituição econômica formal e a Constituição econômica material. A primeira corresponde ao conjunto de normas que, incluídas na Constituição – escrita formal do Estado, versam o econômico. A segunda abrange todas as normas que definem os pontos fundamentais da organização econômica, estejam ou não incluídas no documento formal que é a constituição escrita. Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 6-7.

sentido preestabelecido. Esta parte da Constituição trata do fenômeno econômico. Se todas elas estiverem no texto constitucional, falar-se-á em Constituição Econômica formal. Inversamente ocorrerá se nem todas as normas estiverem, formalmente, no texto da Constituição.<sup>155</sup>

A Constituição brasileira é rica em princípios, ultrapassando, inclusive, a ordem econômica. Importa extrair do texto constitucional qual a ordem econômica a ser implantada. O artigo 170 indica que deve ser assegurada a todos uma existência digna, conforme os ditames de justiça social. Esta, também, se encontra presente no artigo 193 – ordem social e no artigo 3º, incisos I e III, em que se insere a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

A justiça social será concretizada a partir da redução das desigualdades sociais e regionais a que se refere o texto constitucional. A existência digna deve ser atingida nos termos do texto constitucional, a partir da conjugação de dois elementos: valorização do trabalho humano e livre iniciativa (arts. 1º, IV e 170, *caput*, CR/88). A inserção de ambos os valores em conjunto, por duas vezes, no texto constitucional, revela uma opção do constituinte por um convívio harmônico entre ambos, não permitindo que, em nome de um dos valores, seja o outro prejudicado. Assim, deve-se buscar uma solução em que a livre iniciativa seja a forma como se dará a valorização do trabalho humano, ou seja, a valorização do trabalho humano, uma garantia para o exercício da livre iniciativa.<sup>156</sup>

A proteção do trabalho não deve ser óbice ao exercício da livre iniciativa; por outro lado, a livre iniciativa não pode ser vista como expressão individualista, mas sim como expressão do que é socialmente valioso. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa surgem como mandamento da atuação do Estado que não deve ser neutro. Esses fundamentos encontram-se valorados nos princípios da ordem econômica. Assim, a valorização do trabalho se reflete na busca pelo pleno emprego ou da redução das desigualdades regionais e setoriais, enquanto a livre iniciativa se vê valorizada, dentre outros, pela proteção à propriedade privada e da livre concorrência.<sup>157</sup>

Encontra-se firmada a determinação constitucional da atuação positiva do Estado de intervenção econômica na correção dos mecanismos do mercado. O reconhecimento da força

---

<sup>155</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 37.

<sup>156</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 84.

<sup>157</sup> Idem, *ibidem*, p. 85-86.

dos princípios da ordem econômica implica o dever do Estado na sua atuação sobre o domínio econômico. A proteção das necessidades sociais é uma tarefa do Estado Social, que não somente é permitida, mas deve ser exigida.<sup>158</sup>

Dentre as formas de intervenção estatal na economia, destaca-se a tributação, e as normas tributárias indutoras surgem em obediência ao preceito da atuação positiva do Estado. O uso da tributação tornou-se um potente instrumento para a atuação no sentido de concretização de princípios constitucionais aplicáveis a cada caso. A lei tributária influi na ordem econômica, ao longo do texto constitucional, em busca de um ordenamento jurídico promocional, com técnicas de estímulo ou de intervenção. Encontra-se superada a ideia de tributação neutra, a fim de avançar para um modelo funcional, no sentido de modificar o plano econômico e social, em busca dos fins enumerados pela Constituição.

Faz-se necessário que o legislador tributário busque efeitos não somente arrecadatórios com a norma criada, buscando compatibilizá-los com os fins perseguidos pelo próprio Estado. Não podem as normas tributárias contrariar os princípios constitucionais, sejam estes relativos diretamente à matéria tributária, sejam eles relativos às finalidades econômicas objetivadas pelo instrumento tributário.<sup>159</sup>

A Constituição vigente admite expressamente o intervencionismo estatal na economia. O artigo 70 refere-se à aplicação de subvenções e renúncia de receitas,<sup>160</sup> e o artigo 74, II menciona a aplicação de recursos públicos por entidades privadas.<sup>161</sup> O artigo 174 é mais explícito, ao determinar que o Estado agirá como agente normativo e regulador, fiscalizando, incentivando e planejando o processo econômico.

Além disso, o artigo 151, inciso I, da carta constitucional, prevê a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Consta-se, assim, que a Constituição de

---

<sup>158</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 86-87.

<sup>159</sup> Idem, *ibidem*, p. 88-89.

<sup>160</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>161</sup> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

(...)

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (...)

1988 não veda a concessão de incentivos fiscais para empresas privadas se instalarem em qualquer parte do território nacional; pelo contrário, busca-se desenvolver o país como um todo, principalmente as regiões menos desenvolvidas sócio-economicamente.

## 2.2. O desenvolvimento econômico

O artigo 170 da Constituição de 1988 enumera os valores buscados (princípios) pela ordem econômica.<sup>162</sup> Mas não apenas o artigo 170 cuida do processo econômico, outras partes da Constituição também revelam a preocupação do Estado com o bem-estar econômico e social, haja vista ser o desenvolvimento econômico nacional um dos objetivos da República Federativa do Brasil.<sup>163</sup> Verifica-se, ainda, que o artigo 180 da Constituição estabelece que os entes federativos devem incentivar o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.<sup>164</sup> E ainda a respeito do processo econômico, veja-se o teor dos artigos 172 a 175 da Constituição.<sup>165</sup>

O desenvolvimento deve ser entendido como um estado de equilíbrio na produção, distribuição e consumo de riquezas. Assim, nenhum Estado pode ser considerado

---

<sup>162</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada ao inciso pela Emenda Constitucional nº 06/95) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

<sup>163</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

<sup>164</sup> “Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.”

<sup>165</sup> “Art. 172. A lei disciplinará, com base no interesse nacional, os investimentos de capital estrangeiro, incentivará os reinvestimentos e regulará a remessa de lucros.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]

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. [...]

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. [...].”

desenvolvido, se mantiver uma estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza.<sup>166</sup>

O desenvolvimento é um fenômeno que se apresenta setorialmente. Cada economia enfrenta problemas que lhe são específicos, não existindo, assim, fases de desenvolvimento que são vivenciadas por todas as sociedades. O subdesenvolvimento é uma condição específica isolada e não, uma etapa necessária do processo de evolução natural da economia. O desenvolvimento e o subdesenvolvimento são processos simultâneos, que se condicionam e interagem mutuamente.<sup>167</sup>

No subdesenvolvimento, os países em tal situação não proporcionam à sociedade o necessário para a sua sobrevivência. Seriam critérios para aferir-se se um Estado é subdesenvolvido ou não, dentre os quais: a) insuficiência alimentar; b) forte proporção de analfabetos; c) doenças de massas; d) recursos negligenciados; e) fraqueza das classes médias; f) industrialização incompleta; g) amplitude do desemprego; h) subordinação econômica e i) desigualdades sociais violentas.<sup>168</sup>

A passagem do subdesenvolvimento para o desenvolvimento só pode ocorrer em processo de ruptura com o sistema, interna e externamente. É necessária uma política deliberada de desenvolvimento, em que se garanta tanto o desenvolvimento econômico como o social, dependentes entre si. Quando não ocorre nenhuma transformação, seja social, seja no sistema produtivo, não se está diante de um processo de desenvolvimento, mas, da simples modernização.<sup>169</sup>

O Estado desenvolvido é marcado por uma estrutura harmônica entre a modernização e a proteção dos valores coletivos. Busca-se, ao mesmo tempo, o crescimento, a liberdade das atividades econômicas, em consonância com a proteção do consumidor, do meio ambiente, do emprego, etc. Um Estado que se preocupa, apenas, com a modernização, desprezando a sua

---

<sup>166</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 70.

<sup>167</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 37.

<sup>168</sup> LACOSTE, Yves *Apud* ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 68-69.

<sup>169</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 37-38.

harmonia com os demais elementos, não pode se configurar como desenvolvido; no máximo, ser um Estado modernizado.<sup>170</sup>

O subdesenvolvimento aliado à modernização somente o agrava, pois se aumenta a concentração desordenada de renda. Ocorre assimilação do progresso técnico das sociedades desenvolvidas, mas limitada ao estilo de vida e aos padrões de consumo de uma minoria privilegiada. Embora possa haver crescimento econômico e aumento de produtividade, a modernização não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população.<sup>171</sup>

Criticam-se os Estados que fomentam as atividades econômicas, mas que desprezam a proteção do meio ambiente, do consumidor, dos valores socialmente relevantes, aduzindo que o desenvolvimento sustentável seria muito mais importante do que a mera manutenção das forças de produção. Nota-se que a sustentabilidade implica em que sejam adotados comportamentos responsáveis em face das gerações futuras. Relaciona-se a sustentabilidade, também, ao bem-estar social, englobando-se elementos, como a saúde, a riqueza e a prosperidade da população.<sup>172</sup>

Fábio Nusdeo também distingue, em termos bastante objetivos, o mero crescimento do desenvolvimento, inserindo para este alguns elementos fundamentais: i) estabilidade da economia; ii) ecologia (os cuidados com o meio ambiente); iii) controle da balança de pagamentos; iv) distribuição de renda e v) pleno emprego.<sup>173</sup>

Um Estado que deve basear sua gestão (inclusive no campo econômico) em valores e não, em objetivos econômicos.<sup>174</sup> O desenvolvimento econômico tem sido alvo de numerosos estudos, inclusive no direito estrangeiro, em face das várias mudanças ocorridas no século XX, destacando-se especialmente: a descolonização; o crescimento da dívida externa; a transição para o mercado livre e o agravamento das condições de vida de vários povos. Por isso, que se trata de um direito inerente à pessoa humana.<sup>175</sup>

<sup>170</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 69.

<sup>171</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 38.

<sup>172</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 69-70.

<sup>173</sup> NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 11 e ss.

<sup>174</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e Desenvolvimento. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41.

<sup>175</sup> DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização**: paradoxos e desafios. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 84-85.

O desenvolvimento sustentável deve atender às necessidades atuais, sem por em risco, no futuro, a superação da pobreza e o respeito aos limites ecológicos, “aliados a um aumento do crescimento econômico como condição de possibilidade para se alcançar uma maior sustentabilidade das condições de vida globais.”<sup>176</sup> Verifica-se que o conceito de desenvolvimento é distinto do crescimento da economia pura e simples. Precisa-se conciliar com os valores sociais, pois a população necessita de melhor distribuição de renda na proteção de direitos enumerados no texto constitucional.

O crescimento sem desenvolvimento é aquele que ocorre com a modernização, sem qualquer transformação das estruturas econômicas e sociais. O desenvolvimento engloba o crescimento, superando-o. O crescimento econômico deve dar ênfase a ações de política econômica do Estado para a manutenção e expansão do pleno emprego. O desenvolvimento é, também, um direito fundamental, que deve ser respeitado, garantido e promovido pelo Estado, que é o principal formulador das políticas de desenvolvimento.<sup>177</sup>

A diferenciação entre modernização e desenvolvimento, feita a partir de indicadores econômicos, é bastante útil para que se analisem os princípios constitucionais econômicos, que devem ser interpretados de forma sistemática. A ordem econômica não pode ser vista com o isolamento de algum dos princípios. Por isso mesmo, como observa André Elali, é que a interpretação da ordem econômica há de se pautar pela sistematização de todos os princípios, que, por serem normas que concretizam valores no ordenamento, têm o papel fundamental de alicerçar o próprio sistema.<sup>178</sup>

O desenvolvimento econômico passa a ser perseguido sob uma óptica sustentável, valorizando, a partir de então, sobretudo no caso brasileiro, a redução das desigualdades sociais nas diversas regiões do país.

### **2.3. Redução das desigualdades regionais e sociais**

O Estado brasileiro é notadamente marcado pela desigualdade entre as diferentes classes sociais e entre as regiões do país. O Brasil demonstra a existência simultânea de grande riqueza e de grande pobreza, e, segundo Paulo Bonavides, tem-se mostrado um país

<sup>176</sup> DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização**: paradoxos e desafios. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 113-114.

<sup>177</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 38-41.

<sup>178</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 71.

desigual, injusto e socialmente retardado.<sup>179</sup> Assim, por exemplo, a região Sudeste concentra a maior parte da riqueza nacional, enquanto outras, como as regiões Norte e Nordeste, são marcadas por numerosas dificuldades: altos índices de pobreza, dificuldades da população no acesso à educação, à saúde, etc.<sup>180</sup>

A transição do Estado Liberal ao Estado Social acontece por meio da mudança de seus parâmetros. O direito também se modifica, enunciando prestações positivas para reduzir as desigualdades na repartição dos encargos sociais. Conforme observa Gilberto Bercovici: “o Estado deixa de ser apenas um poder soberano para, também, tornar-se o principal responsável pelo direito à vida, concretizado por meio dos direitos sociais”.<sup>181</sup>

O subdesenvolvimento é uma das razões para a adoção de um modelo federalista, já que é objetivo estatal a harmonização nacional e a solidariedade social. O Estado tem o dever de promover mudanças, diminuindo a distância que ainda há entre as regiões e entre a população mais carente e aquela parte da sociedade que concentra grande parte da riqueza nacional. Esse processo de mudança não significa a condenação da riqueza. O que se deve fazer é proteger a força da economia privada, ofertando-se condições para a melhor distribuição de renda. Assim, o Estado deve auxiliar o crescimento do país, e esse crescimento deve servir ao aumento das oportunidades de emprego e para a melhor aplicação dos recursos públicos, considerando-se as diferenças regionais.<sup>182</sup>

Para a concretização do objetivo constitucional insculpido em seu artigo 3º, inciso III: reduzir as desigualdades sociais e regionais e erradicar a pobreza e a marginalização, o Estado deve dar um tratamento prioritário para essa questão, sob pena de todos os demais princípios da ordem econômica normativa restarem ineficazes, pois, como dito anteriormente, a noção de desenvolvimento não se confunde com a de modernização tão somente.<sup>183 184</sup>

<sup>179</sup> BONAVIDES, Paulo. Prefácio. In: BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 18.

<sup>180</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 71-72.

<sup>181</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 50.

<sup>182</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 72.

<sup>183</sup> BONAVIDES, Paulo. Prefácio. In: BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 19.

<sup>184</sup> Ao analisar o modelo brasileiro, Gilberto Bercovici divide o Estado Social em duas espécies: Estado Social em sentido estrito e Estado Social em sentido amplo. O Estado Social em sentido estrito é o Estado do Bem-Estar (*Welfare State, État Providence*), caracterizado pelo amplo sistema de seguridade e assistência social. Entretanto, o Estado Social em sentido amplo é o Estado intervencionista. Dessa maneira, se houver a limitação

A existência de desigualdades regionais é um problema para a sociedade nacional como um todo, não apenas dos residentes nas regiões menos desenvolvidas. Os problemas regionais não estão isolados dos nacionais, pelo contrário, os grandes problemas nacionais somente podem ser estudados corretamente, se levarem em consideração os desequilíbrios regionais.<sup>185</sup>

Chegou-se a afirmar que a existência das disparidades regionais seria temporária. Como parte do processo de desenvolvimento regional, as desigualdades seriam decorrência da unificação econômica das economias regionais, uma vez que a expansão do desenvolvimento ocorreria de forma regionalizada, nos primeiros estágios. Aos poucos, o sistema econômico nacional tenderia ao equilíbrio. Em outras palavras, os desequilíbrios regionais existiriam, apenas, durante os estágios iniciais do processo de desenvolvimento, e, posteriormente, dar-se-ia o equilíbrio. Esta ideia mostrou-se inteiramente falsa no Brasil.<sup>186</sup>

André Elali afirma que o próprio movimento federalista tem como fundamento a harmonização nacional, norteando todas as políticas públicas, enfatizando-se a soberania sobre a autonomia dos entes federativos,<sup>187</sup> tanto que, em matéria de tributação, admite-se a aplicação de alíquotas diferenciadas por regiões, visando-se à diminuição das desigualdades entre as regiões. Tais desigualdades são prejudiciais à federação<sup>188</sup> como um todo. Os custos governamentais e empresariais somente aumentam com a pobreza. Se houvesse melhor equilíbrio entre as regiões, aumentar-se-ia a circulação de riquezas, o consumo, a produção, o próprio custo de assistência aos mais necessitados; do contrário, poderiam se aplicar os recursos em formação educacional, melhoramentos em equipamentos de saúde, investimentos em tecnologia.<sup>189</sup>

---

à concepção de Estado Social em sentido estrito, o Estado desenvolvimentista brasileiro não é um Estado Social. Na melhor das hipóteses, pela Constituição de 1988, é um Estado Social em construção. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 54-55.

<sup>185</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 62-63.

<sup>186</sup> Idem, *Ibidem*, p. 63.

<sup>187</sup> Os Estados têm sua autonomia, que, no entanto, fica condicionada à manutenção da ordem central, denominada União, que detém a soberania. Há, pois, uma sobreposição dos interesses nacionais em relação aos interesses dos entes que formam a União. Vê-se que autonomia e soberania não se confundem, porquanto esta é a maior representação do poder político, enquanto que aquela é um nível de independência que fica limitado aos pressupostos do Estado. Cf. ELALI, André. **O Federalismo Fiscal**. São Paulo: MP Editora, p. 14 e ss.

<sup>188</sup> A Federação constitui uma forma de Estado calcada na descentralização do poder político, repartindo-se competências e atribuições entre os entes que formam a União, mas, sob uma única ordem constitucional, pois é preciso manter o Estado soberano com o pacto entre os entes que o constituem. Cf. ELALI, André. **O Federalismo Fiscal**. São Paulo: MP Editora, p. 14 e ss.

<sup>189</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 73.

Fazendo referência aos estudos de Celso Furtado, Gilberto Bercovici ressalta que o livre mercado tende a aumentar e não a diminuir as desigualdades regionais. A reversão espontânea de concentração de renda é praticamente impossível. A integração econômica não planejada leva ao agravamento dos desequilíbrios regionais; sendo assim, é necessária uma política deliberada, para que o desenvolvimento não acarrete a ampliação da concentração regional de renda.<sup>190</sup>

Além de envolver aspectos relativos ao federalismo, a solução para o problema das desigualdades regionais passa pelas políticas públicas que afetam a distribuição territorial de renda no Brasil. Tal solução constituiu-se numa das maiores preocupações das políticas econômicas ao longo das últimas décadas. Deve-se buscar a redução das desigualdades, porque os resultados positivos a todos interessam. Trata-se de uma busca de eficiência econômica, no sentido de um equilíbrio econômico e social, já que a circulação de riquezas é algo inerente ao processo econômico.

A redução das desigualdades regionais e sociais pode ser alcançada com desenvolvimento econômico, desde que sustentável. Além disso, a tributação indutora pode servir de instrumento à concretização desses valores. Assim, a seguir, passa-se a analisar os princípios da ordem econômica constitucional, relacionados à referida redução.

#### **2.4. Soberania nacional – a soberania econômica**

A soberania nacional encontra-se inscrita como fundamento da República no artigo 1º, I, do texto constitucional de 1988, além de ser consagrada como princípio geral das atividades econômicas no artigo 170, I. A inserção da soberania nacional como o primeiro dos princípios relacionados à ordem econômica implica uma posição de destaque do constituinte, reservando-se ao país decidir sobre a melhor alocação de seus fatores de produção. Pode-se falar em soberania econômica como corolário do poder soberano.<sup>191</sup>

A redução das desigualdades, sejam regionais, sejam sociais, é algo que depende do correto entendimento do conceito de soberania nacional. O termo soberania sugere uma ideia de poder, de autoridade. E, de fato, seria impossível examinar-se o Estado, sem que se façam

---

<sup>190</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 66-67.

<sup>191</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 90.

digressões acerca da soberania, até porque se trata de algo relacionado ao próprio poder do Estado, interna ou externamente.<sup>192</sup>

A primeira obra teórica a desenvolver o conceito de soberania foi “*Les Six Livres de la République*”, de Jean Bodin, que, em 1576, afirmava tratar-se do poder absoluto e perpétuo de uma República. Tinha-se a ideia de que a soberania representava algo absoluto e perpétuo, não se sujeitando a qualquer outra força política ou jurídica. A soberania representava a manutenção do Estado, a sua própria força mediante o cenário internacional.<sup>193</sup>

O entendimento de Bodin determinou por muito tempo a forma de se entender o significado da soberania, até que fosse necessário revê-lo em face da evolução das relações internacionais. O fato é que o conceito de soberania não é mais o mesmo. Segundo André Elali: “na atualidade, nenhum Estado resolve isoladamente os seus problemas, já que são todos interdependentes, seja no âmbito social, cultural, econômico, etc.”<sup>194</sup>

A soberania vista do artigo 170 da Constituição de 1988 se refere à independência econômica do Estado brasileiro. Segundo Eros Grau, há dois sentidos para a soberania nacional prevista na ordem econômica constitucional: a) o primeiro corresponde a um princípio constitucional impositivo, utilizando-se da linguagem de Canotilho; b) o segundo assume a feição de diretriz, de norma-objetivo, aplicando-se a concepção de Ronald Dworkin, dotada de caráter constitucional conformador.<sup>195</sup>

Segundo ainda Eros Grau, a Constituição cogita, aí, da soberania econômica, o que faz após ter afirmado, excessivamente – pois sem ela não há Estado –, a soberania política, no artigo 1º, como fundamento da República Federativa do Brasil, e, no artigo 4º, I, a independência nacional como princípio a reger suas relações internacionais. A afirmação de soberania nacional econômica não supõe o isolamento econômico, mas antes, pelo contrário, a modernização da economia – e da sociedade – e a ruptura de nossa situação de dependência em relação às sociedades desenvolvidas.<sup>196</sup>

A inobservância dos princípios da ordem econômica coloca em risco a própria existência estatal. Deve-se relacionar a soberania econômica à soberania política, sem que isso signifique o isolamento do país, mas, ao contrário, para fortalecer as relações

<sup>192</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 74.

<sup>193</sup> Idem, *ibidem*, p. 76-78.

<sup>194</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 74-75.

<sup>195</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 225.

<sup>196</sup> Idem, *ibidem*, p. 225.

internacionais, sem que, ao contrário do que propõe a Constituição, torne-se necessário abrir mão da independência nacional.<sup>197</sup>

O que não se pode admitir é a submissão ao capital externo por meio de abertura comercial, posto que um pequeno número de grandes companhias estrangeiras passa a dominar o mercado e pode provocar a falência de companhias nacionais, até então competitivas. Após o domínio do mercado pela ausência de competição, o monopólio atenta contra a soberania econômica.<sup>198</sup>

No tocante à tributação, a soberania econômica pode conjugar-se, por exemplo, com o artigo 218, § 4º, do texto constitucional, que exige o apoio e o estímulo às empresas que invistam em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao país. Usam-se normas tributárias indutoras que incentivem a pesquisa e o desenvolvimento, como a Lei nº 8.661, de 02 de junho de 1993, que concede benefícios fiscais à capacitação tecnológica para a indústria e a agropecuária.<sup>199</sup>

Assim, a soberania nacional é mandamento constitucional, que deve ser preservado. Com a soberania econômica do Estado brasileiro, busca-se efetivar a ordem econômica teorizada na Constituição, não buscando simplesmente isolamento ou independência econômica, mas, uma integração no mercado internacional em condições de igualdade, especialmente no que se refere à própria redução das desigualdades regionais e sociais.

## 2.5. Propriedade privada e sua função social

A propriedade privada surge como garantia individual no artigo 5º, XVII, no texto constitucional. Sua referência na ordem econômica significa que sua realização encontra-se vinculada à promoção da justiça social e à existência digna.<sup>200</sup> Porém, o antigo instituto da propriedade, visto como um direito absoluto que não comporta limitações, não mais pode ser protegido. Assim, a ordem econômica também se efetiva através da compreensão da importância da propriedade privada e da sua função social (art. 170, II e III, CR/88), especialmente quanto à redução das desigualdades.

---

<sup>197</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 76.

<sup>198</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 62.

<sup>199</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 90-91.

<sup>200</sup> Idem, *ibidem*, p. 91.

O conceito de propriedade privada está relacionado à liberdade e à livre iniciativa,<sup>201</sup> merecendo atenção do constituinte e do legislador infraconstitucional. A propriedade justifica-se pelas necessidades materiais do homem e se relacionam a diferentes tipos de bens. Assim, a propriedade abrange várias espécies de bens.

Segundo Eros Roberto Grau, diferencia-se a propriedade dos bens de consumo e a propriedade dos bens de produção. A função social da propriedade se realiza, quando houver bens de produção, daí por que se deva falar em função social da empresa.<sup>202</sup> Tinha-se na propriedade um direito praticamente subjetivo. Atualmente, deve-se utilizar os seus bens em favor de outrem, da sociedade, de acordo com a diretriz constitucional.

O conceito de propriedade deve adequar-se à realidade contemporânea e ao texto constitucional. Atualmente, não mais representa um direito absoluto de se ter um bem. A proteção à propriedade sempre caminhará junto de outro valor constitucional – a sua função social. Assim, devem ser analisados conjuntamente esses dois princípios constitucionais econômicos, de forma sistemática, o que os qualificou como diretrizes – normas-objetivo.<sup>203</sup>

A propriedade, não obstante seja tutelada pela ordem constitucional vigente, insere-se na realidade social e econômica. Segundo Gilmar Ferreira Mendes, o conceito de propriedade sofreu profunda alteração no século passado, o conceito constitucional de propriedade há de ser dinâmico. Deve-se reconhecer que a garantia constitucional da propriedade está submetida a um intenso processo de relativização, sendo interpretada, fundamentalmente, de acordo com parâmetros fixados pela legislação ordinária.<sup>204</sup> Assim, a propriedade, antes vista como algo praticamente absoluto e sem limites, acima de tudo e de todos, tem que conviver com a sua função social, por expressa determinação constitucional.

Cooter e Ulen, da escola da análise econômica do direito, questionam: o que os proprietários devem fazer com seus bens? Partindo-se da noção de eficiência econômica, explicitam os métodos regulatórios do Estado para restringir a liberdade dos proprietários, como o próprio zoneamento e a regulação do desenvolvimento. E isso, para que os bens sejam

---

<sup>201</sup> NAZAR, Nelson. **Direito econômico**. Bauru: Edipro, 2004, p. 46.

<sup>202</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 247.

<sup>203</sup> Idem, *ibidem*, p. 235.

<sup>204</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1998, p. 155.

destinados àqueles que melhor os explorem, visando-se ao estímulo do uso eficiente dos recursos.<sup>205</sup>

Segundo os autores norte-americanos, através de mecanismos reguladores, deve o Estado dirigir ou induzir o comportamento dos agentes para o atendimento daquilo que importa ao interesse coletivo, sem violar as garantias do direito de propriedade. Assim, o Estado deve facilitar as trocas, fazendo com que os agentes que possam melhor explorar os recursos (bens econômicos) tenham como fazê-lo.<sup>206</sup>

Quanto à tributação, a compatibilidade entre a tributação e a propriedade privada não é tão imediata, já que a tributação implica a transferência patrimonial da esfera privada para a pública. Esta transferência não poderia ser considerada como ofensa ao direito de propriedade privada, pois o financiamento do Estado faz-se essencialmente através de receitas derivadas da arrecadação tributária. O Estado, no seu ato de intervenção, encontra-se limitado pela vedação ao confisco enumerado no artigo 150, IV, do texto constitucional. Assim, deve-se considerar que a propriedade privada deve ser afetada por meio do efeito da norma tributária indutora numa relação de causa e efeito.<sup>207</sup> Por exemplo, há tributação diferenciada conforme o uso do imóvel, quando se impõem alíquotas mais altas referentes ao IPTU, quando maior for o valor venal do referido imóvel ou de sua localização ou utilização (art. 156, § 1º, CR/88).

A função social da propriedade compatibiliza-se com as normas indutoras, quando, por exemplo, no não atendimento às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, § 1º, CR/88). Assim, quando não cumprida a função social, sem prejuízo da imposição de parcelamento e edificação compulsórios, o município, com o objetivo de desestimular a especulação imobiliária urbana, poderá estabelecer IPTU progressivo no tempo (art. 182, § 4º, CR/88). Da mesma forma, o artigo 153, em seu parágrafo 4º, determina que as alíquotas do imposto territorial rural sejam de forma tal a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Assim, demonstra-se a relação entre tais princípios constitucionais e a busca do desenvolvimento econômico aliado à redução das desigualdades regionais e sociais. Cabe à propriedade, mesmo diante de suas diferentes acepções, atingir a sua função social, que

---

<sup>205</sup> COOTER, Robert; ULEN, Thomas *Apud* ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 79.

<sup>206</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 79.

<sup>207</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 91-93.

atende a uma função vinculada ao interesse da coletividade, tornando-se fundamental na redução dos desequilíbrios regionais e sociais.

## 2.6. Livre iniciativa e livre concorrência

Da mesma forma que, no item anterior, aliado à redução das desigualdades regionais e sociais, encontra-se relação entre o desenvolvimento econômico e a liberdade das atividades econômicas e das profissões. Destaque-se que livre iniciativa e livre concorrência são conceitos diferentes que, entretanto, mantêm uma interdependência. Por isso, serão examinados conjuntamente, da mesma forma que se fez com a propriedade e a sua função social.

A livre iniciativa aponta para a liberdade política, que lhe serve de fundamento. A livre concorrência significa a possibilidade de os agentes econômicos poderem atuar sem embaraços juridicamente justificáveis, em um determinado mercado, visando à produção, à circulação e ao consumo de bens e serviços.<sup>208</sup>

A livre iniciativa é contemplada como fundamento da República (art. 1º, IV, CR/88), bem como princípio geral da ordem econômica (art. 170, *caput*, CR/88), significando duplamente que a ordem econômica nacional deve estar fundada na livre iniciativa. Esta é decorrência do liberalismo econômico, mas não se resume à liberdade econômica ou à liberdade de desenvolvimento da empresa. Não se pode visualizar no princípio tão somente uma afirmação do capitalismo.<sup>209</sup>

Na sua origem, a liberdade de iniciativa econômica não consagrava uma liberdade absoluta. Assim, a noção antiga do termo poderia exprimir-se como liberdade participação ou liberdade autonomia, cujo significado seria o direito de se reger pela própria lei. Com o desenvolvimento do Estado de Direito, especialmente com a ascensão da burguesia, o perfil da liberdade mudou para um limite à ação pública, para salvaguardar a iniciativa privada sem qualquer interferência estatal.<sup>210</sup>

<sup>208</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1358.

<sup>209</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 202.

<sup>210</sup> “A visão de um Estado inteiramente omissivo, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é expressão pura e exclusiva de um tipo ideal. Pois medidas de polícia já eram, neste estágio, quando o princípio tinha o sentido de assegurar a defesa dos agentes econômicos contra o Estado e contra as corporações, a elas impostas.” Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 203.

A liberdade assume, no Estado Moderno, uma acepção de autonomia da iniciativa econômica, evitando-se a intervenção estatal nas áreas destinadas ao controle dos particulares.<sup>211</sup> A expressão livre iniciativa econômica passa a integrar a liberdade de acesso ao mercado, independentemente do Estado. Encaminha-se a um movimento de desregulação estatal da economia, enxergada como uma reação às peculiares condições políticas e macroeconômicas de um período caracterizado por uma crescente preocupação com a inflação e por uma generalizada desilusão com a eficácia da intervenção estatal no final dos anos 70.<sup>212</sup>

A ideia de desregulação não se aplica ao extremo, pois a liberdade não é algo absoluto, até porque nenhum dos valores concretizados pelos princípios constitucionais o seria – na verdade, eles se relacionam entre si para formar um todo coeso e coerente. A liberdade do desenvolvimento empresarial, da livre escolha das atividades econômicas, é legítima, apenas quando exercida no interesse da justiça social.<sup>213</sup>

A livre iniciativa assume maior relevância jurídica, quando trata da iniciativa empresarial, sob a perspectiva de dois elementos fundamentais: a) liberdade de acesso ao mercado e b) liberdade de permanência no mercado. O primeiro seria a noção mais ligada à livre iniciativa em si mesma, enquanto que o segundo estaria vinculado à livre concorrência, que é seu corolário.<sup>214</sup>

Baseado na doutrina de Celso Ribeiro Bastos, Luís Eduardo Schoueri afirma que a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, mas com ela não se confunde, já que, enquanto a primeira inexistente sem a segunda, a recíproca não é verdadeira.<sup>215</sup> A livre concorrência é erigida pela Constituição de 1988 à condição de princípio da ordem econômica (art. 170, IV, CR/88), que não é outra coisa senão o estabelecimento de competição entre os agentes econômicos.

A livre concorrência corresponde à possibilidade de os agentes econômicos terem o direito de atuar e de se manterem no mercado, objetivando a produção e a circulação de bens

---

<sup>211</sup> Livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. É que a livre iniciativa é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolário da valorização do trabalho em uma sociedade livre. Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 206.

<sup>212</sup> PELTZMAN, S. A teoria econômica da regulação depois de uma década de desregulação. In: MATTOS, Paulo (Coord.). **Regulação e democracia: o debate norte-americano**. São Paulo: Editora 34, 2004, p. 85-88.

<sup>213</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 661.

<sup>214</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 81.

<sup>215</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94.

e serviços. Trata-se de princípio que permite aos agentes econômicos o exercício de suas atividades num sistema de competição livre de prescrições e prestações providas do Estado. O ato de concorrer, em condições iguais, exige um ambiente de liberdade compatível com tal possibilidade.<sup>216</sup>

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a livre concorrência. Em diferentes casos, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivos de leis municipais que impedem o exercício das atividades econômicas em pequenos espaços geográficos.<sup>217</sup> Nos julgados, o STF ressaltou a livre concorrência como princípio com evidente força normativa, relacionando-se com a liberdade das atividades econômicas. Qualquer norma infraconstitucional que restrinja a livre iniciativa e a livre concorrência deverá ser afastada, salvo em casos excepcionais. Assim, nenhum valor concretizado na ordem jurídica é absoluto, como já se afirmou anteriormente.<sup>218</sup>

Para garantir a liberdade de iniciativa e de concorrência, a Constituição de 1988 estabelece, em seu artigo 173, § 4º, que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros. Assim, a livre concorrência é a regra, e o Estado somente pode intervir na economia, para evitar a eliminação da concorrência, a dominação de mercados ou a obtenção de lucros excessivos.<sup>219</sup>

Vê-se também a relação entre os princípios enumerados e a tributação, quando se estabelecem os princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”, c/c § 1º CR/88), além da mitigação da legalidade tributária (art. 150, I c/c art. 153, § 1º, CR/88), para permitir que o Poder Executivo altere alíquotas dos impostos aduaneiros, do

<sup>216</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 193.

<sup>217</sup> AUTONOMIA MUNICIPAL – DISCIPLINA LEGAL DE ASSUNTO DE INTERESSE LOCAL – LEI MUNICIPAL DE JOINVILLE, QUE PROÍBE A INSTALAÇÃO DE NOVA FARMÁCIA A MENOS DE 500 METROS DE ESTABELECIMENTO DA MESMA NATUREZA – Extremo a que não pode levar a competência municipal para o zoneamento da cidade, por redundar em reserva de mercado, ainda que relativa, e, conseqüentemente, em afronta aos princípios da livre concorrência, da defesa do consumidor e da liberdade do exercício das atividades econômicas, que informam o modelo de ordem econômica consagrado pela Carta da República (art. 170 e parágrafo, da CF). Recurso não conhecido. (STF – RE 203.909 – SC – 1ª T. – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 06.02.1998). No mesmo sentido, STF – 1ª Turma – RE nº. 203.909-8/ES – Rel. Min. Carlos Velloso – DJ, Seção 1, 06.02.1998, p. 38 e STF – RE 199.517 – SP – TP – Rel. p/o Ac. Min. Maurício Corrêa – DJU 13.11.1998 – p. 15.

<sup>218</sup> Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento através da edição de enunciado sumulado – Súmula 646, do STF: Ofende o princípio da livre concorrência lei municipal que impede a instalação de estabelecimentos comerciais do mesmo ramo em determinada área.

<sup>219</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 62.

imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários. Da mesma forma, preserva-se a livre concorrência, quando o artigo 173, parágrafo 1º do texto constitucional assegura que, quando o Estado desenvolver diretamente atividades econômicas, terá regime jurídico próprio de sociedades empresárias, inclusive quanto aos direitos e às obrigações tributárias, o que resulta em limitação à disposição de imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, CR/88), consagrada no parágrafo 3º do artigo 150.<sup>220</sup>

Percebe-se, ainda, que a Constituição de 1988 exige que a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios quaisquer referentes ao ICMS (art. 155, § 2, XII, “g”, CR/88). Justifica-se tal limitação para a proteção contra uma competição fiscal desordenada (guerra fiscal), o que, por outro lado, compromete a competitividade de agentes econômicos eficientes. O assunto será mais bem abordado no último capítulo deste trabalho.

Assim, verifica-se que a livre iniciativa e a livre concorrência, como princípios resultantes da liberdade, são fundamentais na busca do desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, na redução das desigualdades regionais e sociais. Através do livre exercício das atividades econômicas e do trabalho (das profissões), viabiliza-se uma maior possibilidade de se desenvolver a economia e concretizarem-se os fins enumerados anteriormente.

## 2.7. Tutela do consumidor

Decorre da livre concorrência, conforme observa Eros Roberto Grau, não devendo resultar de atos de autoridade, mas, sim, do livre jogo das forças de mercado, na disputa da clientela, mesmo diante de desigualdades ao final da competição.<sup>221</sup> Assim, é importante destacar a proteção do mercado, tutelando-se, em especial, o consumidor. Destaque-se

---

<sup>220</sup> Da mesma forma, a livre concorrência se assegura a partir da proibição da introdução de tributos que discriminem unidades da federação ou que limitem o trânsito de pessoas e bens (arts. 150, V e 151, I e 152, CR/88). Também foi a preocupação com a livre concorrência que moveu o constituinte derivado a inserir no texto constitucional o artigo 146-A, autorizando a lei complementar a estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94-95.

<sup>221</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 209.

inicialmente que o desenvolvimento das atividades econômicas e o mercado consumidor dependem mutuamente, não existindo um sem o outro.

O consumidor, seguindo diversas correntes teóricas,<sup>222</sup> passa a ser um elemento fundamental da ordem constitucional e do sistema econômico. O Estado, em face disso, tem a obrigação de protegê-lo. E a proteção do consumidor opera sob duas ópticas: a) protege-se o consumidor dentro de uma perspectiva microeconômica e microjurídica e b) protege-se o consumidor através da adoção de políticas econômicas adequadas.<sup>223</sup>

No processo de constitucionalização da economia, a figura do consumidor mereceu tratamento diferenciado, conferindo-lhe indiscutível superioridade jurídica, para compensar sua evidente inferioridade de fato, pois, notadamente, mostrava-se a parte mais vulnerável na relação de consumo. Trata-se da mesma ideia que inspirou a legislação trabalhista como instrumento de proteção do trabalhador, considerado a parte mais frágil da relação de trabalho.<sup>224</sup>

Como observa João Bosco Leopoldino da Fonseca, vários são os exemplos concretos de políticas estatais de defesa do consumidor, iniciando-se com uma mensagem presidencial de John Kennedy em 1962 e passando-se à Resolução nº 39/248, da Organização das Nações Unidas, de abril de 1985, e às Comunidades Europeias, através das Resoluções do Conselho, todos visando à elaboração e ao fortalecimento das políticas de proteção do consumidor.<sup>225</sup>

Seguindo movimentos já consolidados no cenário mundial, a Constituição de 1988 consagrou a defesa do consumidor em seu artigo 5º, XXXII, como direito individual, além do artigo 170, V, como princípio expresso da ordem econômica.<sup>226</sup> A tutela do consumidor passa

---

<sup>222</sup> Numa concepção econômica, consumidor é todo indivíduo que é destinatário da produção de bens, seja ou não adquirente, seja ou não produtor de bens ou serviços. Do ponto de vista psicológico, é aquele que, de acordo com suas motivações internas, levam ao consumo. Analisam-se as circunstâncias subjetivas que levam um consumidor a ter preferência por um ou outro tipo de produto ou serviço. Sob uma perspectiva sociológica, é quem se utiliza de bens ou serviços, mas, de uma determinada classe social, havendo ligação entre os movimentos consumeirista e trabalhista, no sentido de que uma melhor qualidade de vida leva a um melhor poder aquisitivo. Sob o ponto de vista filosófico, é aquele condenado a viver numa sociedade de consumo. Fundado na ideia mecânica de aquisição, muitas vezes consumindo necessidades artificiais, veiculadas pela publicidade. No aspecto literário, entretanto, em seu aspecto econômico-jurídico, é aquele que compra para utilizar o produto ou serviço em seu uso próprio. É qualquer pessoa natural ou jurídica que contrata para sua utilização, de acordo com a manifestação de sua vontade, sem forma especial, salvo se a lei exigir. Cf. GRINOVER, Ada Pellegrini et al. **Código de Defesa do Consumidor comentado pelos autores do anteprojeto**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006, p. 25-27.

<sup>223</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 129.

<sup>224</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1362.

<sup>225</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, 130.

<sup>226</sup> Além disso, o artigo 150, § 5º, da Constituição de 1988 consagra que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

a ser considerada como uma instituição fundamental da economia e da própria ordem jurídica. Trata-se de um efeito do próprio funcionamento do mercado, pois, com a livre iniciativa e a livre-concorrência, acaba-se obtendo a oferta de bens com o menor custo possível.<sup>227</sup>

A liberdade econômica indica que os consumidores devem ser vistos como determinantes da oferta de bens e serviços no mercado, devendo os agentes econômicos se adequarem às suas respectivas necessidades, sob pena de não manutenção de suas atividades econômicas. Assim, os consumidores podem, indiretamente, determinar os preços e a qualidade dos produtos e serviços postos no mercado.

O interesse do consumidor consiste na existência da concorrência. No Brasil, a Constituição de 1988, que prestigiou expressamente a defesa do consumidor, foi regulamentada pela Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, que estabeleceu parâmetros para a política nacional de relações de consumo. O consumidor, como elemento fundamental para a economia, é protegido, expressamente, pela ordem econômica proposta na Constituição, baseada nos ideais de concorrência e de equilíbrio nas relações econômicas.

No campo das normas tributárias indutoras, percebe-se a proteção ao consumidor, quando se verifica o emprego da seletividade no tocante à possibilidade de o Poder Executivo modificar alíquotas, nos limites da lei, tendo em vista não somente a essencialidade do produto, a proteção dos consumidores mas também as necessidades da economia.<sup>228</sup>

Sendo assim, pode-se afirmar que a tutela do consumidor, princípio da ordem econômica constitucional, é de grande relevância também na redução das desigualdades regionais e sociais, vinculando-se a atividade econômica e a atuação estatal à proteção do mercado. Tal princípio pode proporcionar um verdadeiro desenvolvimento e não, uma mera modernização econômica.

## 2.8. Tutela do meio ambiente

A proteção do meio ambiente é princípio que não é somente referido pelo artigo 170 do texto constitucional, sendo também objeto do artigo 225 e seus parágrafos<sup>229</sup>, além dos

---

<sup>227</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 84-85.

<sup>228</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

<sup>229</sup> Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (...)

artigos 5º, LXXIII<sup>230</sup>; 23, VI e VII; 24, VI e VIII; 129, III; 174, § 3º; 177, § 4º, “b”; 200, VIII e 216, V. Não existe desenvolvimento econômico, com a redução das desigualdades, sem que se tutele a estrutura natural. Não se pode colocar o meio ambiente num local de menor importância. Já que o constituinte não estabeleceu qualquer hierarquia entre os princípios da ordem econômica, não é admissível desenvolvimento econômico em detrimento do meio ambiente, pois todos os princípios devem ser ponderados.

A preocupação com o meio ambiente ocupou plano secundário até a década de 70, quando a Organização das Nações Unidas organizou a conferência sobre meio ambiente, em Estocolmo, no ano de 1972. A poluição era vista, até então, como um mal necessário do crescimento econômico.<sup>231</sup>

Os temas desenvolvimento e ecologia vêm apresentando cada vez mais interesse em todo o mundo, diferentemente do passado, em que se imaginava que os conceitos de meio ambiente e desenvolvimento eram antagônicos. Atualmente, fala-se em desenvolvimento econômico sustentável, correspondente ao progresso da atividade econômica, compatível com a utilização racional dos recursos ambientais, representando a rejeição do desperdício, da ineficiência e do desprezo por esses recursos.<sup>232</sup>

Os artigos 170 e 225 da Constituição indicam a construção de um projeto social de integração entre os seres humanos e de reconhecimento da natureza como fonte de vida, a qual o processo econômico precisa respeitar, compreender e se adaptar. Identificam-se os seguintes princípios fundamentais de defesa do meio ambiente: a) cooperação; b) poluidor-pagador e c) precaução.<sup>233</sup> Assim, tais princípios levam à conclusão de que tudo se resume a um desenvolvimento econômico sustentável, fazendo-se necessária a presença do Estado, não deixando que os objetivos econômicos venham a prejudicar a proteção ambiental.

Em matéria de tributação indutora, a tributação ambiental serve de mecanismo de internalização de recursos privados ao domínio público. Em consonância com a livre iniciativa, a tributação, que tem por objetivo a proteção ambiental, é permitida, desde que

---

<sup>230</sup> Art. 5º (...) LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

<sup>231</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 7-9.

<sup>232</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 86-87.

<sup>233</sup> DERANI, Cristiane. Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 641- 647.

geral, uma vez que certo setor da economia poderia se tornar pouco rentável em virtude de tal proteção. No Brasil, destacam-se os incentivos à conservação do solo e regime de águas ou a conservação da natureza por florestamento ou reflorestamento (Lei 5.106/66 e Decreto 70.046/76).<sup>234</sup>

A proteção do meio ambiente é necessária do ponto de vista da própria eficiência dos comportamentos econômicos. É que, se estes não respeitarem o meio ambiente, estarão causando danos ao próprio sistema econômico, porque serão necessários recursos para corrigir as distorções do ambiente, da estrutura natural. Assim, só existirá desenvolvimento econômico e, em especial com a redução das desigualdades, com a proteção da ordem natural, do meio ambiente.

## 2.9. Busca pelo pleno emprego

A busca pelo pleno emprego também se apresenta como princípio fundamental da ordem econômica (art. 170, VI, CR/88) no momento em que estabelece não somente como valor a ser tomado como referência mas também um objetivo para o Estado e para os agentes econômicos.

Trata-se de princípio relacionado à “expansão das oportunidades de emprego”, contemplado na ordem constitucional (art. 160, VI, EC 1/69). Tal expressão e pleno emprego são expressões que conotam o ideal de Keynes quanto ao emprego pleno de todos os recursos e fatores de produção. O princípio informa o conteúdo ativo do princípio da função social da propriedade.<sup>235</sup>

O proprietário ou o titular do poder de controle sobre a propriedade tem a obrigação de exercer esse poder-dever para realizar o pleno emprego. Por outro lado, o princípio consubstancia também uma garantia para o trabalhador, na medida em que está coligado ao princípio da valorização do trabalho humano e reflete efeitos em relação ao direito social ao trabalho (art. 6º, *caput*, CR/88).

Pleno emprego, assim, é a utilização máxima de todos os recursos produtivos. Este se coloca como uma situação em que a demanda de trabalho é igual ou inferior à oferta, significando que todos que desejarem vender sua força de trabalho pelo salário corrente terão

---

<sup>234</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97-98.

<sup>235</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 252-253.

condições de obter um emprego. A eliminação total do desemprego é extremamente difícil. Considera-se uma situação de pleno emprego quando não mais que 3% ou 4% da força de trabalho estão desempregados, registrando-se a taxa de desemprego mais baixa dos Estados Unidos, que foi de 1,2%, no ano de 1944, quando a economia estava fortemente mobilizada para o esforço da guerra.<sup>236</sup>

Atualmente, a população economicamente ativa do Brasil ultrapassa os 90 milhões de pessoas, sendo que aproximadamente três milhões de pessoas ingressam no mercado de trabalho, todo ano.<sup>237</sup> Somam-se às dificuldades econômicas causadas pela alta taxa de juros e pela altíssima carga tributária, por isso as oportunidades de emprego tornam-se escassas, apesar das alternâncias dos números.

Segundo André Elali, cabe ao Estado assumir um papel de agente de normalização das relações econômicas, promovendo, dentre outras coisas: a) o controle da carga tributária; b) o controle dos gastos públicos, priorizando investimentos em educação e tecnologia, para que as pessoas se habilitem ao novo mercado de trabalho; c) o incentivo para a modernização das empresas, através de estímulos fiscais; d) a mudança de dispositivos do ordenamento jurídico, como a recente Lei de Recuperação de Empresa, que diminuiu o impacto das dificuldades financeiras das empresas sobre o processo econômico, renovando a possibilidade de recuperação por meio de um programa mais eficiente para a ordem econômica.<sup>238</sup>

O pleno emprego apresenta-se como um elemento fundamental no equilíbrio das relações econômicas, devendo o Estado promover políticas públicas hábeis para que o mercado absorva o máximo possível do trabalho disponível. Com o aumento de empregos, aumenta-se a circulação de recursos, melhorando o nível de eficiência, transferindo-se os encargos para investimentos que beneficiam todos. O referido princípio relaciona-se com a valorização do trabalho humano em conjunto com a livre iniciativa na ideia de se expandirem as oportunidades de oferta de trabalho.

Atua a norma tributária indutora no sentido proposto quando premia a atividade geradora de empregos, em relação à especulativa. É o que se extrai do artigo 195, § 9º do texto constitucional, quando admite que as contribuições sociais tenham alíquotas ou bases de

---

<sup>236</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 89-90.

<sup>237</sup> Dados do IBGE. Disponíveis em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 10 abr. 2009.

<sup>238</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 91.

cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.<sup>239</sup>

Da mesma forma que anteriormente foi analisado, verifica-se que o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades, sejam regionais, sejam sociais, dependem da expansão dos empregos no país. O pleno emprego é a própria concretização desses valores buscados pela ordem constitucional.

## **2.10. Tratamento favorecido para empresas de menor porte**

A igualdade de todos perante a lei não há de ser analisada de maneira absoluta, mas com ressalvas. Num mercado em que grandes e pequenos concorrentes se sujeitam à mesma regra, a concorrência, de fato, não equivale àquela proposta pela Constituição, pois os pequenos agentes econômicos encontram-se inferiorizados, e isso é contrário à própria noção de livre concorrência, de isonomia, pois tratamento igual se dá entre iguais.

De maneira a diminuir as diferenças que existem entre os diversos agentes econômicos, o Estado deve criar mecanismos para incentivar o crescimento da economia, protegendo as empresas de menor porte, que têm uma importância pulverizada na criação de empregos e, conseqüentemente, na distribuição de riquezas.

Sendo a livre iniciativa, juntamente com a valorização do trabalho, fundamento da ordem econômica constitucional, ambas encontram, na multiplicação de empresas de pequeno porte, terreno fértil. O favorecimento encontra limite na própria diferenciação, não podendo ir além do necessário para o equilíbrio entre os agentes do mercado, sob pena de não se atender o desiderato constitucional da livre concorrência.<sup>240</sup>

A Constituição de 1988 determina, em seu artigo 179, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias ou pela eliminação ou redução destas.

Regulamentando a previsão constitucional anterior, criou-se a lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996, que concedeu tratamento tributário simplificado para as empresas de menor porte, o denominado SIMPLES Federal, que foi um estímulo para a inclusão de

---

<sup>239</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 100.

<sup>240</sup> Idem, *ibidem*, p. 101.

agentes econômicos no mercado formalmente. Posteriormente, a lei federal foi substituída por um sistema de tributação simplificado não só na esfera federal mas também estadual e municipal, o denominado SUPERSIMPLES - Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, lei complementar nº 123/2006.

A sistemática simplificada adotada é fundamental à indução dos comportamentos dos agentes para a formalização de seus negócios. Ao conceder incentivos para as empresas consideradas de menor porte, o Estado está induzindo os agentes a migrarem da informalidade para a formalidade, o que é extremamente relevante no que se refere à harmonia das relações econômicas. Com a formalização das suas atividades econômicas, o Estado garante outros princípios da própria ordem econômica: livre concorrência, busca do pleno emprego, proteção do consumidor, do meio ambiente etc.<sup>241</sup>

Mesmo que de fato não seja conveniente, os agentes econômicos formalizados podem ser fiscalizados pelo poder público, o que não ocorre com os agentes informais. Além disso, pelo sistema simplificado, recolhem-se tributos, mesmo que de maneira individualizada, em pequena monta, mas, em conjunto, representa um considerável incremento dos ingressos tributários nos cofres públicos.

Verifica-se que a Constituição, quando fala em tratamento favorecido, protege a própria noção de defesa da concorrência, do consumidor, do meio ambiente, da livre concorrência e da busca pelo pleno emprego. Em suma, os princípios devem ser interpretados sistematicamente. Assim, o princípio examinado é corolário do princípio da igualdade, demonstrando a importância do papel incentivador que deve orientar o Estado, já que a concentração econômica, no sentido de controle dos mercados, a quase ninguém interessa, a não ser aos próprios dominadores.

Além do Supersimples, normas tributárias indutoras podem ser encontradas na Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, às quais é conferido tratamento diferenciado, sobretudo no campo tributário e creditício.<sup>242</sup>

Tal princípio é fundamental na busca do desenvolvimento e na redução das desigualdades regionais e sociais, porquanto orienta a atuação estatal no sentido de valorizar a

---

<sup>241</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 92-93.

<sup>242</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

empresa de menor porte que, no Brasil, é também responsável pela concretização da busca pelo pleno emprego.

### 2.11. Síntese do segundo capítulo

Todos os princípios que informam a ordem econômica, na busca do desenvolvimento econômico sustentável e conseqüentemente a redução das desigualdades regionais e sociais, devem ser analisados em conjunto. Do mesmo modo, não se pode ignorar que outros valores de grande relevância para a busca do desenvolvimento econômico sustentável são também concretizados na ordem constitucional.

A interpretação sistemática dos princípios constitucionais econômicos, portanto, deve considerar diversos valores, todos em prol do desenvolvimento econômico, pois repercutem na busca do pleno emprego, na valorização do trabalho, na proteção do mercado e do consumidor e do meio ambiente.

Para o correto funcionamento das relações econômicas, faz-se necessário o bem-estar da coletividade. Isto se reflete, por exemplo, na existência de uma legislação que protege os direitos do consumidor – o Código de Defesa do Consumidor. Com a constante divulgação dos direitos do consumidor, numerosos benefícios foram auferidos por toda a sociedade, podendo-se citar a melhoria da qualidade de produtos e serviços e a própria eficiência econômica que passou a orientar todos os agentes econômicos, sob pena de exclusão do domínio econômico.

Todos têm direito a uma vida digna, abrangendo a educação, a saúde e o trabalho. A coletividade necessita de um mínimo existencial. Em outros termos, a dignidade da pessoa humana tem relação direta com a distribuição de riquezas e com o papel regulador do Estado, que tem a obrigação constitucional de oferecer a todos condições de sobrevivência.

O sistema tende a evitar a concentração econômica, visando a um equilíbrio nas relações econômicas. Mostra-se tal estrutura com vertentes radicalmente contrárias aos extremos - riqueza e pobreza. O papel do Estado deve ser cada vez mais reduzido, evitando-se o aumento de práticas inúteis de auxílio, que deveriam ser imediatamente substituídas por investimentos em educação, saúde, tecnologia e informação.<sup>243</sup>

---

<sup>243</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 100.

Conclui-se, então, que a valoração dos princípios da ordem econômica constitucional deve ser feita sistematicamente. O objetivo da busca pelo desenvolvimento econômico sustentável, reduzindo as desigualdades regionais e sociais, não se faz pelo simples decurso do tempo, mas, sim, pela atuação estatal. Assim, as normas de tributação podem se mostrar um instrumento concretizador dos valores enumerados no sistema jurídico, especialmente o uso de incentivos fiscais, instrumentos de promoção do bem-estar social nacional, objeto do capítulo a seguir.

### 3. A INTERVENÇÃO ESTATAL SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO: AS NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS E O USO DOS INCENTIVOS FISCAIS

#### 3.1. A atividade financeira do Estado através da tributação – o Estado Fiscal

O Estado desenvolve uma atividade financeira caracterizada pela realização de despesas com o intuito de satisfazer as necessidades coletivas e pela arrecadação de receitas para a cobertura de despesas.<sup>244</sup> Põe-se, desse modo, o problema de saber como financiar tais despesas que integram o núcleo essencial das funções tradicionais do Estado.

Para atender às despesas concernentes às atividades estatais essenciais determinadas pela Constituição da República, tais como aquelas ligadas aos aspectos econômico, financeiro, social, educacional, político, de segurança pública, etc., o Estado precisa auferir dinheiro necessário a tais despesas públicas. Em que pese a importância do Estado Patrimonial<sup>245</sup> como detentor de riquezas capazes de gerar receitas públicas originárias,<sup>246</sup> presentes ultimamente pela concessão e uso de bens públicos – concessão de serviços públicos e exploração de riquezas minerais, há tempos e atualmente, têm-se preferido os recursos oriundos de tributos. O Estado passa de patrimonial a um Estado Fiscal.

A atividade financeira do Estado “não é um fim em si mesmo”,<sup>247</sup> mas tão somente um meio (atividade instrumental) para a consecução das atividades estatais típicas (atividades essenciais), constitucionalmente enumeradas. Tal atividade consiste na obtenção da receita e,

<sup>244</sup> A escolha das necessidades coletivas tem variado ao longo dos tempos, dado que, dependente de uma decisão política se mostra variante de época para época, de certo modo ao sabor da visão que vai se tendo sobre as funções do Estado. Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 125.

<sup>245</sup> Ao contrário do que aconteceu em outras épocas, em que o patrimônio do Estado era vasto e proporcionava a maior parte das receitas de que carecia, já há algum tempo, essas receitas precisam ser obtidas junto às atividades econômicas particulares, ou seja, através da exploração do patrimônio privado, coativamente através de tributos, nos quais ocupa o principal lugar, o imposto. Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 125.

<sup>246</sup> As receitas originárias decorrem da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens ou quando pode exercer atividade, sob o que se denomina de direito público disponível, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais. Em contrapartida, as receitas derivadas provêm do constrangimento sobre o patrimônio particular, como os tributos, a cobrança de sanções e, também, o perdimento decorrente de contrabando. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 186-193. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 109-115.

<sup>247</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 5.

consequentemente, na realização da despesa. O Estado pode obter recursos de duas maneiras, obtendo lucros na exploração de bens serviços (receitas originárias) ou usando seu poder para exigir o cumprimento compulsório de certas obrigações, entre elas, a tributária (receitas derivadas).

Muitas vezes, todas as receitas, originárias ou derivadas, não são suficientes para a cobertura de todas as despesas, pelo que se torna necessário cobrir tal insuficiência. Para isso, o Estado recorre ao crédito público, contraindo empréstimos. Trata-se de um meio de financiamento não definitivo, pois, em breve, esses empréstimos terão de ser reembolsados, posto que o auxílio ao crédito não pode ser usual ou feito sem qualquer limite.<sup>248</sup>

As rendas econômicas são instrumentos tradicionais da execução da política do Estado, que atualmente se representam por empresas estatais e pela exploração de recursos naturais, petrolíferos e energéticos. As rendas tributárias têm um caráter de permanência e continuidade, destinando-se, principalmente, às despesas do aparelhamento burocrático.<sup>249</sup>

No exercício de diversas atividades de exploração do patrimônio público, o Estado cobra preços, assim denominados genericamente, que são pagos desde que alguém utilize um serviço ou atividade econômica estatal. Quando o Estado se utiliza do patrimônio particular, prestando ou não uma atividade específica, mas sempre exigindo uma determinada quantia em dinheiro, fala-se de tributo.

A incidência tributária é uma das formas por meio da qual se manifesta a intervenção estatal sobre o domínio econômico privado. A definição legal de tributo no ordenamento brasileiro se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional.<sup>250</sup> O objetivo da arrecadação de receitas tributárias é o de abastecer os cofres públicos para permitir ao Estado que cumpra suas finalidades, embora não se possa desconhecer o caráter extrafiscal do tributo, que tem como objetivo exigir comportamentos desejáveis ou desestimular outros não desejáveis.

Não se pode deixar de acentuar que a inevitabilidade da tributação como na frase bem conhecida de Benjamin Franklin: “neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos,”<sup>251</sup> ou, no seu caráter gravoso para os cidadãos, como na célebre expressão de John

---

<sup>248</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 126.

<sup>249</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 101.

<sup>250</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>251</sup> FRANKLIN, Benjamin *Apud* NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

Marshall: “o poder de tributar envolve o poder de destruir”<sup>252</sup>, ou ainda, na afirmação de Olivier Wendell Holmes: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.<sup>253</sup>

Diante das afirmações anteriores, José Casalta Nabais afirma que a tributação é um preço que se paga para se ter a sociedade que se tem. Não há direitos gratuitos, todos eles têm seus custos para a comunidade em que são exercidos. Todos os direitos têm seus custos em sede das finanças públicas, porque implicam a realização de despesas públicas e não há proveito sem tributação.<sup>254</sup>

A definição de tributo do CTN é anterior à Constituição de 1988, e, segundo Ricardo Lobo Torres, esta adotou aquela, tendo sido recepcionada. O referido autor afirma que os elementos enumerados pelo artigo 3º do CTN são essenciais à noção de tributo, mas se adaptam também a outras categorias de ingressos públicos – preços públicos ou custas e emolumentos. Em virtude de o artigo 149 da Carta Magna<sup>255</sup> ter estendido demasiadamente a noção de tributo, nele tendo incluindo as contribuições econômicas, sociais, sindicais e profissionais, o conceito de tributo do CTN precisaria ser conjugado com outros elementos que estariam melhor fora do sistema tributário. E conclui, definindo o tributo da seguinte maneira:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.<sup>256</sup>

Diante da definição anterior, Adilson Rodrigues Pires observa que, embora não tenha especificado qual seria a finalidade principal e acessória, Ricardo Lobo Torres destacou bem a

<sup>252</sup> MARSHALL, John *Apud* NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 486.

<sup>253</sup> HOLMES, Oliver Wendell *Apud* **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42

<sup>254</sup> Adverte o autor que o preço que se paga pela liberdade não pode ser um preço muito elevado. Pois, se o montante for muito elevado, não se pode preservar a liberdade que é suposto servir. A carga fiscal há de ter limites. NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p.43-44.

<sup>255</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>256</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 370-371.

obtenção de receita (finalidade fiscal) e outras atividades protegidas pelo Estado (finalidade extrafiscal).<sup>257</sup>

A tributação não serve, apenas, para a arrecadação de recursos para o Estado. Há o lado da denominada extrafiscalidade, utilizando-se o tributo como mecanismo de regulação das atividades desenvolvidas pela iniciativa privada. Dia após dia, é o mais importante perfil da tributação, pois, muitas vezes, a direção dos comportamentos econômicos e sociais mostra-se inadequada e ineficaz, sendo substituído pela indução, por estímulos e/ou agravamentos de natureza fiscal.

Assim, as noções de fiscalidade e extrafiscalidade encontram-se intimamente ligadas, sem que correspondam a compartimentos estanques, pois o Estado usa o direito tributário como forma de promoção do desenvolvimento econômico.

### **3.2. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma correlação de direito tributário e econômico**

Originariamente, os tributos objetivam, apenas, abastecer os cofres públicos para suprirem as necessidades do aparelho estatal, ou seja, a tributação mostrava-se exclusivamente direcionada para um fim fiscal ou financeiro, meramente arrecadatório. Atualmente, a forma como a captação de recursos é feita não atende à satisfação de todos. Em virtude de uma flagrante desigualdade social nacional, “a atividade de tributar passou a ponto nodal para o atingimento do bem-estar social.”<sup>258</sup>

Quando o Estado exerce seu poder de tributar, de acordo com uma determinada carga média aplicada a toda sociedade indistintamente, atua fiscalmente. Além dos ingressos fiscais, existe a figura dos ingressos parafiscais. Quando a lei tributária nomeia como sujeito ativo da obrigação tributária pessoa diversa daquela que a expediu, atribuindo-lhe disponibilidade dos recursos auferidos para a concretização de seus objetivos, tem-se a parafiscalidade. Porém, quando a atividade tributária é reduzida setorialmente, estimulando-se determinada atividade econômica ou valor juridicamente protegido, como, por exemplo, o meio ambiente, o Estado exerce função extrafiscal. Os objetivos se afastam dos meramente arrecadatórios, ou seja,

---

<sup>257</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 16.

<sup>258</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2.

quando se pretende estimular situações de caráter eminentemente social e economicamente valiosas, tem-se a extrafiscalidade.<sup>259</sup>

José Casalta Nabais se refere à maneira pela qual o Estado se utiliza de um conjunto de normas jurídicas que regula a utilização de instrumentos e benefícios fiscais, com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, principalmente em sede de política econômica e social. O referido autor lusitano se refere à expressão direito econômico fiscal, fazendo uma correlação entre direito econômico e fiscal<sup>260</sup> (tributário). Sendo assim, o Estado intervém na economia através da tributação ou na redução e, até, na ausência desta. Ao partir de tal premissa, ele sustenta dois grandes domínios do direito econômico fiscal: os impostos extrafiscais ou agravamentos com função extrafiscal e os benefícios fiscais. O problema, conforme aponta Casalta Nabais, é a suposta existência de tributos extrafiscais em sua total plenitude, pois, em verdade, todo tributo terá, também, uma importância sob a ótica da fiscalidade.<sup>261</sup>

Ainda, segundo José Casalta Nabais, toda fiscalidade tem certa dose de extrafiscalidade. Ao contrário do que se chegou a pensar no século XIX, quaisquer que sejam os tributos, não são neutros do ponto de vista econômico e social. Mesmo que o legislador tenha apenas se preocupado com a obtenção de receitas fiscais, ainda assim “os impostos não são assépticos face à realidade econômica e social que tributam.”<sup>262</sup> Na generalidade das normas tributárias, quando o legislador atribui finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, têm-se, simultaneamente, objetivos fiscais e extrafiscais, o que se designa por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente.

Uma característica parece ser marcante entre a fiscalidade e extrafiscalidade: não há tributo exclusivamente extrafiscal, porque haverá um mínimo de fiscalidade. Não há de se falar, por tal razão, em tributos meramente indutores, mas, em normas tributárias indutoras, expressão utilizada por Luís Eduardo Schoueri.<sup>263</sup>

---

<sup>259</sup> Com o alargamento do texto constitucional, enunciado pelo artigo 149, essas figuras desaparecem, e os tributos passam a se caracterizar por sua natureza finalística. Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 16.

<sup>260</sup> A nomenclatura direito fiscal utilizada no direito português deve-se à maior importância que a Constituição daquele país dá aos impostos em relação às demais espécies tributárias. Assim, em Portugal, utiliza-se corriqueiramente a expressão direito fiscal como o direito dos impostos. Cf. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 3-38.

<sup>261</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 419.

<sup>262</sup> Idem, *ibidem*, p. 420.

<sup>263</sup> A opção do autor pela referência à expressão ‘normas tributárias indutoras’, em lugar dos ‘tributos indutores’ ou ‘tributos arrecadadores’ motiva-se, pois tais categorias dificilmente se concretizariam em sua forma pura. Por

A ideia do Estado Liberal indicava que a atividade financeira estatal devia se limitar a fins exclusivamente fiscais, tributando o mínimo possível para atender à proteção da soberania e à manutenção dos serviços públicos indispensáveis à vida coletiva. Entretanto, a ideia de Estado interventor não permite que a administração se mantenha inerte, assistindo a uma tributação essencialmente neutra, alheia a qualquer exame de necessidade de intervenção e correção de possíveis imperfeições.<sup>264</sup> Assim, na ideia de Marcos André Vinhas Catão, a tributação deixou de ser um dever estatal à manutenção do aparelho estatal para se tornar uma solução para o próprio Estado.<sup>265</sup> Na óptica deste estudo, a atuação estatal de tributação deve-se direcionar à ordenação e à regulação da atividade econômica em busca da redução das desigualdades sociais regionais.

A ideia de um Estado Fiscal parte do pressuposto superado com a instauração do Estado Social. Não há uma separação essencial e irredutível entre o Estado e a sociedade: o primeiro se preocupa fundamentalmente com a política, enquanto que o segundo se preocupa fundamentalmente com a economia. Ou seja, possibilita-se uma interseção das esferas de atuação do Estado e da sociedade.

A atuação fiscal significa uma separação fundamental entre o Estado e a economia, e somente essa separação permite que o Estado e a economia atuem segundo critérios próprios. O Estado está orientado pelo interesse geral da realização da justiça, a economia é guiada pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou

---

mais que um tributo seja concebido como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, não se pode olvidar da receita dele decorrente, tratando o próprio constituinte de disciplinar sua destinação. Se não fosse relevante a receita proveniente dos impostos extrafiscais, não haveria por que o constituinte contemplá-la. De regra, o legislador tributário não precisa se valer de um tributo indutor propriamente dito, para atingir suas finalidades, preferindo-se adotar modificações por razões indutoras em normas tributárias preexistentes. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

<sup>264</sup> Ao contrário do que se possa pensar, não se deve identificar o Estado Fiscal como Estado Liberal, uma vez que o Estado Fiscal conheceu duas modalidades ao longo da sua evolução: o Estado Fiscal Liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o Estado Fiscal Social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo ser um Estado mínimo, assentava numa tributação limitada – necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa estatal, que deveria ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estatal correspondente. Cf. NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 46. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 194.

<sup>265</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 3.

benefícios, de um lado, e os custos ou perdas, de outro. O Estado Fiscal é assim: um Estado limitado pelo domínio econômico.<sup>266</sup>

O poder de tributar designa soberania estatal, aplicada à imposição de tributos. Esses consistem nas contribuições das pessoas à manutenção do governo e para todas as necessidades públicas. A tributação depende de bases econômicas, da disponibilidade de riqueza entre os particulares, pois é sobre ela que se impõem as obrigações em favor do Estado.<sup>267</sup>

Pode-se dizer que duas são as facetas da tributação: a fiscalidade como representação da transferência de recursos da economia privada para os cofres públicos e a extrafiscalidade como instrumento de repercussão econômica a comportamentos desejáveis em face do interesse público. A atuação do Estado Contemporâneo através da regulação econômica e da tributação efetiva-se através da extrafiscalidade, que se desenvolve na concessão de vantagens e/ou agravamentos fiscais, com o objetivo de induzir os agentes econômicos a comportamentos considerados mais desejáveis.

O Estado se vale da concessão de auxílios fiscais, para que os agentes econômicos, dentro da liberdade de decidirem como atuar, exerçam determinados comportamentos que auxiliarão o fomento de determinados objetivos econômicos. O legislador parte da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, induzindo-os à determinada conduta.<sup>268</sup>

Como dito anteriormente, fiscalidade e extrafiscalidade encontram-se relacionadas entre si, pois, dificilmente, haverá tributo exclusivamente relacionado à função fiscal ou à extrafiscal, porque sempre haverá um nível de fiscalidade e extrafiscalidade. Por isso, fala-se em normas tributárias indutoras ao invés de tributos meramente indutores.

As medidas de estímulos promovidas pelo Estado visam ao melhoramento do sistema econômico, destacando-se, segundo António Carlos dos Santos: a) a promoção do desenvolvimento regional e conseqüente redução de desigualdades regionais; b) a promoção do emprego, particularmente nas áreas onde o desemprego é grande ou destinado a certas categorias de trabalhadores; c) a captação de investimentos em tecnologias de ponta, a fim de

---

<sup>266</sup> O que não significa que o Estado tenha de ser não econômico, como anteriormente classificava-se o Estado Liberal. O Estado Fiscal não está impedido de se assumir como um Estado econômico positivo, como é o atual Estado Capitalista. Cf. NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 47-48.

<sup>267</sup> SANTOS, José Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 25.

<sup>268</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

promover a modernização da atividade econômica e empresarial do país; d) a reestruturação de empresas de determinados setores econômicos considerados prioritários, como agricultura, pesca e indústria domésticas e e) a promoção das exportações.<sup>269</sup>

De qualquer forma, os auxílios fiscais são medidas de caráter financeiro, uma vez que há utilização de recursos públicos em favor de particulares, que, como visto, são oriundos, em sua maioria, da imposição de tributos. Assim, tais auxílios devem visar soluções dos problemas econômicos, em consonância com as disposições do texto constitucional e devem primar pela estabilização econômica e/ou de indução de comportamentos de mudanças na alocação de recursos econômicos.

Marcos André Vinhas Catão questiona se a extrafiscalidade seria uma atividade não fiscal ou uma atividade fiscal concebida a médio ou longo prazo de natureza instrumental, pois qual seria o intuito do legislador, ao dispensar a tributação temporariamente para certo grupo? Simplesmente beneficiá-lo, ou estimular a criação de uma atividade econômica embrionária que, futuramente amadurecida, poderia, então, contribuir para obter recursos ao Estado, via tributação? Segundo o autor, caso a resposta seja a segunda proposição, mereceria, então, reparo a concepção tradicional da concessão de incentivos fiscais e da própria extrafiscalidade, posto que uma renúncia ou um incentivo, embora pareçam medidas não fiscais, podem ser considerados como de objetivo fiscal, ainda que de eficácia diferida, ou seja, que o objetivo arrecadatório só venha a se concretizar posteriormente.<sup>270</sup>

Assim, arrecadar ou deixar de fazê-lo mostram-se nas duas faces de uma mesma moeda, fiscalidade e extrafiscalidade. Tais mecanismos servem de estímulo e fomento econômico, incentivando a atividade econômica. O uso da tributação como mecanismo de regulação econômica mostra nitidamente a correlação entre o direito tributário e o direito econômico, uma vez que pode ser visto como instrumento fundamental do Estado para intervir na economia.

### **3.3. O fim da neutralidade da tributação e extrafiscalidade: tributos extrafiscais e incentivos fiscais**

Segundo Raymundo Juliano Feitosa, a primeira característica que se exige para um tributo ser neutral “é a de exercer igual pressão sobre as distintas quantidades de rendas

---

<sup>269</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 365-367.

<sup>270</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 4-5.

existentes em um território considerado.” Há uma situação de equilíbrio econômico preexistente na atuação da atividade estatal (atividade extraordinária). Considera o autor “um gravamento subordinado ao equilíbrio econômico da sociedade.” E conclui que a neutralidade se baseia na ideia de que a tributação renuncia à obtenção de receitas que tenham fins econômicos, morais, políticos ou sociais, “pretendendo tão somente obter uma indenização justa pela aportação do Estado.”<sup>271</sup>

Segundo André Elali, quando a neutralidade é aplicada à matéria tributária, surgem duas possíveis conclusões:

- i) a de que a neutralidade diz respeito à necessidade de se evitarem mudanças nos comportamentos dos agentes econômicos, de forma a manter-se o *status* próprio dos movimentos econômicos e sociais (a tributação não deveria intervir nas condições do mercado); ii) a de que nenhum tributo pode ser considerado neutro, porque terá sempre influência sobre o processo econômico e no contexto social global.<sup>272</sup>

A doutrina da neutralidade fiscal é um contraponto à intervenção do Estado sobre o processo econômico. Assenta-se, basicamente, na perspectiva liberal da tributação, defendendo a redução do papel do Estado-interventor ao papel do Estado-polícia.<sup>273</sup> Tal neutralidade é apontada por muitos como a principal norma da tributação. No entanto, a fiscalidade é uma forma de intervenção estatal e a neutralidade fiscal não mais existe. Não há mais espaço para um sistema que se limite a arrecadar impostos, sem modificar os comportamentos dos operadores econômicos e sem atingir o funcionamento da economia de mercado. “Nem os impostos são neutros, nem a escolha dos impostos ou do sistema fiscal o é”.<sup>274</sup>

Todas as formas de tributação provocam distorções, e o mesmo acontece com as exclusões, os benefícios e os incentivos fiscais. Um imposto deve ser neutro perante produtos de natureza similar ou processos de produção. Sendo assim, a tributação deve evitar produzir efeitos prejudiciais à concorrência, voluntária ou involuntariamente. Não se deveria alterar nem o comportamento dos consumidores nem dos produtores ou dos investidores no mercado. A tributação neutral deixaria inalterado o sistema de preços de mercado.<sup>275</sup>

Sob a influência da teoria econômica clássica, no início do regime capitalista, tentou-se consolidar, nos países que adotaram tal modelo, a ideia de liberdade econômica. Assim, as

<sup>271</sup> FEITOSA, Raymundo Juliano. Tendências fiscais nos países de capitalismo avançado. **Tributação & desenvolvimento**. Recife: SEFAZ/PE, ano 4, n. 1, jul. 2002, p. 5.

<sup>272</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 167.

<sup>273</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 358.

<sup>274</sup> Idem, *ibidem*, p. 354-355.

<sup>275</sup> Idem, *ibidem*, p. 355-356.

finanças liberais primavam-se pelas seguintes características: a) privatização da economia; b) redução do setor público; c) redução da participação do Estado na economia e d) a simplicidade das finanças públicas.

Muitos governos passaram a empregar: a separação entre finanças públicas e economia, a abstenção do Estado perante a economia, e, particularmente, relacionando-se à tributação, a neutralidade das finanças como um todo. A atividade financeira deve perturbar, o mínimo possível, a atuação livre dos sujeitos econômicos privados. A tributação deveria manter inalterados os preços de mercado, a produção, a distribuição de riquezas e a alocação de recursos.<sup>276</sup>

Com a crise do liberalismo e da não intervenção na economia, o papel do Estado vivenciou um momento de necessidade de sua atuação, protegendo os direitos socialmente relevantes, mas fomentando isso através de ingressos tributários. A teoria da neutralidade é novamente colocada em discussão, já que o modelo do *Welfare State* também não se mostrou proveitoso, sobretudo nos países em desenvolvimento. O Estado passa a controlar e fiscalizar os agentes econômicos e para induzi-los a determinados comportamentos desejados, passa a adotar políticas fiscais, ou seja, através da concessão de incentivos fiscais. Assim, não seria coerente falar em neutralidade da tributação.

A ideia de neutralidade da tributação afasta-se da importância que tem o estímulo ao exercício de certas atividades privadas carentes de recursos para se desenvolverem. No Estado Moderno, mostra-se, cada vez mais, que a função da tributação não mais é unicamente financiar serviços públicos e o aparato estatal. Assim, a extrafiscalidade tem-se tornado um importante instrumento de integração social e de distribuição de riqueza.

Segundo Manuel Henrique de Freitas Pereira, o tempo das finanças públicas neutras vai ao longe, ou seja, as finanças públicas devem ter um componente intervencionista. As políticas fiscais, segundo o autor, passam a objetivar: a) redistribuição de renda e riqueza; b) estabilização da economia ou regulação conjuntural e c) desenvolvimento econômico. As

---

<sup>276</sup> Um imposto pode influenciar, de várias maneiras, a eficiência econômica. Ele pode modificar os preços relativos das variáveis econômicas direta ou indiretamente relacionadas com sua incidência. Tal modificação pode acarretar ineficiência econômica, ao que os economistas costumam chamar de 'carga excedentária'. O objetivo é o de diminuir tal carga e assegurar que os impostos sejam menos distorsivos, o que implica na neutralidade do imposto. A alteração fiscal pode levar o contribuinte a substituir uma atividade por outra, o consumo de um bem por outro. Tal alteração pode resultar em ineficiência econômica se, dessa interferência nas escolhas individuais, resultar uma perda de bem-estar para o contribuinte que não se traduza em aumento de recursos para o destinatário da receita do imposto. Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 69-70.

políticas fiscais passam a atuar na exata medida em que seja necessário perseguir os fins visados.<sup>277</sup>

Na mesma linha do raciocínio anterior, Paulo Caliendo afirma que a neutralidade fiscal pretende ser uma forma de manutenção do equilíbrio da economia, ou seja, da menor afetação possível que a tributação possa realizar em uma economia imperfeita. As políticas fiscais devem procurar a assunção de três objetivos: a) financiar as despesas públicas; b) controlar a economia; c) organizar o comportamento dos agentes econômicos.<sup>278</sup>

O modelo que prima pelo equilíbrio entre objetivos fiscais e extrafiscais há de ser de caráter excepcional. Tal característica de excepcionalidade tanto se aplica aos impostos extrafiscais como aos benefícios fiscais e revela que, enquanto tais medidas extrafiscais integram medidas intervencionistas em um Estado Fiscal, não pode deixar de ser exceção à política de não intervenção ou autonomia econômica e social da sociedade. Hodiernamente, o Estado comumente tem-se utilizado de normas tributárias indutoras, o que revela o desejo do legislador, fundamentado no desejo constitucional de atuar na esfera social em busca de consequências além da arrecadação.

Mesmo atuando em um Estado Social, a prática de incentivos fiscais indutores não pode perder sua característica de excepcionalidade.<sup>279</sup> O exercício do direito tributário econômico (*direito fiscal económico*), que, na lição de José Casalta Nabais, não integra o direito tributário (direito fiscal), mas, o direito econômico, não pode se submeter aos limites constitucionais próprios do direito tributário, mas, sim, por ideais, tais como flexibilidade e seleção. Sua disciplina não deve se pautar na Constituição Fiscal, mas, na Constituição Econômica. O segmento mais operacional do direito tributário econômico é o dos incentivos fiscais (benefícios fiscais), que representa, no atual entendimento do direito, segundo Norberto Bobbio, uma importante função promocional.<sup>280</sup>

A atuação estatal econômica voltada à extrafiscalidade encontra-se materializada no uso de tributos extrafiscais e de incentivos ou benefícios fiscais.<sup>281</sup> Nos primeiros, o Poder Legislativo se utiliza do agravamento imposto pelo tributo com a finalidade principal de evitar

<sup>277</sup> Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 365-378.

<sup>278</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – uma visão crítica. Rio de Janeiro: Campus, 2009, p. 101-106.

<sup>279</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 421.

<sup>280</sup> Idem, ibidem, p. 422. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 643.

<sup>281</sup> Luís Eduardo Schoueri prefere a nomenclatura normas tributárias indutoras, ao se referir tanto a imposição tributária indutora quanto à exoneração tributária indutora. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

que os fatos geradores se realizem e, conseqüentemente, a realização de certos comportamentos indesejados de seus destinatários. Segundo José Casalta Nabais, o uso de tributos extrafiscais configura-se como típica medida de intervenção econômica e social por via tributária, acarretando em “verdadeiros impostos suicidas”.<sup>282</sup>

Qualquer medida de natureza extrafiscal não deve ser habitual, apenas, excepcional. Em qualquer caso, o que se quer é concretizar determinado objetivo julgado como conveniente pelo legislador, premiando ou, ao menos, não penalizando aqueles que se comportam, conforme o desejo do legislador e penalizando aqueles que se comportam contrariamente ao desejo do legislador, embora não estivessem obrigados a se adequarem ao desejado. Assim, suporta-se deixar de arrecadar em prol de um comportamento desejado, caso contrário o Estado se contenta com a arrecadação de receitas que funcionaram como sanção ao comportamento não desejado.

Os incentivos fiscais mantêm íntima relação com o conceito de justiça. É dever do Estado reduzir desigualdades e promover atividades, para que as pessoas, naturais ou jurídicas, tenham condições de suportar a carga tributária, sem comprometer a própria existência e, até, a lucratividade das atividades empresariais. A ideia de distribuição de rendas não pode chegar ao patamar de confisco, levando a iniciativa privada à penúria, em prol de garantir a presença de um Estado Social intervencionista.

Na linha de raciocínio anterior e de acordo com Luís S. Cabral de Mancada, o objetivo dos incentivos fiscais é, diretamente, um objetivo intervencionista, que corresponde a um intervencionismo fiscal. Na realidade, segundo o autor, o incentivo fiscal tem repercussão imediata e direta na atividade econômica, constituindo um meio privilegiado de uma política econômica expansionista. De fato, o objetivo dos incentivos fiscais não é a obtenção de receitas para custeio das despesas públicas, mas, sim, a promoção da atividade econômica privada.<sup>283</sup>

Por vezes, os tributos alcançam pessoas que têm capacidade econômica elevada, mas que sentem pouco a carga tributária, atingindo, de maneira fatal, aqueles de baixa capacidade econômica. E são justamente estes não detentores de capacidade contributiva que necessitam da intervenção estatal para permitir a superação do mínimo vital, a redução de desigualdades, ora para estimular áreas de interesse do Estado, ora para corrigir as distorções do sistema fiscal. Cumpre ao Estado fomentar o desenvolvimento econômico, criando oportunidades,

---

<sup>282</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 423.

<sup>283</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 428.

proporcionando crescimento e manutenção de modo duradouro, de forma que o capital privado se sinta estimulado a investir na produção de riquezas, no território nacional.<sup>284</sup>

A carga tributária não pode ser uniforme para todos, consequência natural da isonomia tributária (art. 150, II, CR/88). As desigualdades econômicas dos indivíduos precisam, também, ser tratadas desigualmente. O legislador tributário deve pautar-se nas determinações constitucionais no tocante à busca da concretização da redução das desigualdades regionais sociais.

Assim, na linha de raciocínio de António Carlos dos Santos, nem sempre a neutralidade da tributação será benéfica à sociedade e ao sistema econômico. A “não neutralidade” se mostra em duas facetas no campo da tributação: a positiva e a negativa. A primeira representando a facilitação da consecução dos objetivos econômicos, e a segunda, o inverso. Um efeito da neutralidade, portanto, pode ser justamente inverso aos objetivos da ordem econômica. Os incentivos fiscais devem corrigir as distorções, tratando, de forma desigual, algumas atividades e determinados grupos de agentes econômicos.<sup>285</sup>

A ideia de que os incentivos fiscais seriam privilégios odiosos,<sup>286</sup> particularmente quando concedidos a companhias de médio e grande porte, parece crescer a cada dia. Na verdade, os incentivos fiscais visam reduzir desigualdades, procurando proporcionar capacidade contributiva a todos, o que não significa que a concessão de incentivos justifique-se aleatoriamente. O ideal de justiça fiscal deve ser buscado a todo instante. A solução parte de uma noção econômica, mas precisa ser necessariamente jurídica. A ideia de tributação neutra não mais se justifica, principalmente em um país de extensões continentais, tão marcado por desigualdades regionais.

Além da teoria do mínimo vital às pessoas naturais, há de resguardar um direito à lucratividade legítima, para que a tributação não pode se comportar de maneira a impor uma absorção total, acarretando em confisco tributário, vedado constitucionalmente (art. 150, IV, CR/88). Assim, faz-se necessário buscar incentivos fiscais justos, não odiosos, quando estes

---

<sup>284</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. II-III.

<sup>285</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 361.

<sup>286</sup> Privilégios odiosos são autolimitações do poder fiscal por meio da Constituição ou da lei formal, que consistem na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 351.

respeitem os limites de justiça fiscal e equidade, que garantam a existência das pessoas e que se prestem à redução de desigualdades.<sup>287</sup>

Os incentivos fiscais devem gerar eficiência para o sistema econômico, uma vez que não se configurará legítimo qualquer tipo de auxílio que viole as normas do sistema jurídico, e, conseqüentemente, gerará problemas ao contexto econômico e social, às contas públicas, ao invés dos benefícios perseguidos. As limitações ao poder de tributar e, conseqüentemente, ao poder de exonerar, além dos princípios da ordem econômica, devem informar tais práticas estatais como verdadeiros limitadores.

As normas veiculadoras de incentivos fiscais seriam normas de organização com função promocional e sob uma perspectiva funcionalista. São concebidas sob os pilares da intervenção sobre o domínio econômico por meio da doutrina da extrafiscalidade, sujeitos a princípios constitucionais, tributários ou não, correspondendo a uma autolimitação ao poder de tributar.

#### **3.4. Escorço histórico das normas tributárias indutoras nos direitos europeu e americano**

Desde Roma, onde as residências eram decoradas com adornos gregos - o luxo das mulheres e o requinte da culinária, a influência helênica era desestimulada, ou, pelo menos, procrastinada por um imposto sobre o luxo. Da mesma maneira, a *lex Papia Poppaea* previa um imposto adicional para solteiros, ao passo que isentava as famílias com três ou mais filhos.<sup>288</sup>

Em 1629, na Espanha, Felipe IV buscou fomentar a contração de matrimônios, concedendo isenções de impostos aos casados e um gravame aos celibatários maiores de vinte e cinco anos de idade. Também na Itália do século XX, os solteiros, da mesma forma, eram desestimulados a permanecer nessa situação. Assim, percebe-se que o estímulo demográfico através de tributação indutora não é recente.<sup>289</sup>

Na Europa da Idade Média, a tributação era motivada diretamente pelos gastos do Soberano. Na Idade Moderna, surge o cameralismo, que consistia numa teoria econômica que entendia que todos os fenômenos econômicos poderiam ser conduzidos por normas estatais.

---

<sup>287</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. IV-V.

<sup>288</sup> MOHR, Arthur *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 109.

<sup>289</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 110.

Para os cameralistas, caberia ao Estado regular um sistema que se encontraria intimamente interligado aos agentes econômicos, incentivando os ramos que se encontrassem em estado de baixa produção e consumo e desincentivando os ramos mais desenvolvidos. Essa ideia “formava um terreno fértil para as normas indutoras, inclusive as tributárias”.<sup>290</sup>

O Estado Liberal, que emergiu da Revolução Francesa e predominou durante o século XIX, proporcionou uma separação entre a atividade econômica e a atividade política.<sup>291</sup> No liberalismo, pensava-se que era desnecessária a intervenção estatal na economia.<sup>292</sup> A tributação teria efeito meramente arrecadatório, com efeito neutro, pois, como o Estado era improdutivo, a tributação deveria ser mínima, deixando uma maior quantidade de recursos em posse do setor produtivo da economia. A distribuição do mercado em seu curso natural era o objetivo da tributação neutra, mas as constantes crises econômicas motivaram o questionamento da postura liberal, surgindo a necessidade de uma intervenção estatal. Pensava-se, a partir de então, que a tributação deveria deixar de ser meramente arrecadatória para ser também social-política, regulando e modificando a aplicação das rendas e patrimônios individuais.<sup>293</sup>

No período entre as duas grandes guerras, a Alemanha utilizou a tributação com finalidade extrafiscal, tributando a moradia mal aproveitada<sup>294</sup>, a má distribuição do patrimônio em virtude de herança<sup>295</sup> ou estimulando o desenvolvimento industrial através de incentivos à aquisição e troca de automóveis em 1933. Após a Segunda Guerra, a Europa utilizou largamente a tributação indutora com o objetivo de reconstruir o continente e desenvolver a economia momentaneamente abalada. A partir daí, a tributação deixava de ter um conteúdo meramente arrecadatório e, embora continuasse a ser a fonte mais importante de

---

<sup>290</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 111.

<sup>291</sup> VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 3.

<sup>292</sup> Quando a economia é deixada num regime de liberdade, é porque a política entende que tal sistema é o que convinha aos interesses sociais e, quando a política entendeu que devia sujeitá-la, o fez sem maior dificuldade. Cf. VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 4.

<sup>293</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 112 - 113.

<sup>294</sup> Cobravam-se tributos das famílias que ocupassem moradias maiores, sem o correspondente número de habitantes. Cf. MOHR, Arthur *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 114.

<sup>295</sup> Com o objetivo de manter o patrimônio familiar intocado, as famílias tinham menos filhos. Assim, foi utilizado o imposto sobre heranças, que seria de 60% (sessenta por cento) para quem não tivesse filhos, 40% (quarenta por cento) para quem tivesse um filho, 20% (vinte por cento) para quem tivesse dois filhos e isento para as famílias com três ou mais filhos. Cf. MOHR, Arthur *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 114.

recursos do Estado, também era um instrumento de política econômica, social e demográfica. O questionamento, então, seria o de se saber se estas ou aquelas medidas são apropriadas à realização dos fins a que se propõem.<sup>296</sup>

Francesco Moschetti relata que, na Itália, o uso de normas tributárias indutoras objetivou o desenvolvimento econômico e outras finalidades contextuais. Nestas últimas, as normas tributárias ora agravavam, ora facilitavam. Nas épocas de deflação, a tributação era utilizada como forma de encorajamento dos investimentos privados através de poupanças subutilizadas. Nas épocas de inflação, quando a demanda de investimentos superava a poupança, e a demanda por mão-de-obra era maior do que a oferta, a tributação era utilizada no restritivo.<sup>297</sup>

António Carlos dos Santos relata a distribuição de auxílios de Estado na comunidade europeia. O autor mostra que cerca de 35% (trinta e cinco por cento) das atividades industriais têm alguma forma de auxílio por parte dos Estados, destacando que seu país de origem, Portugal, destina apenas 11% (onze por cento) do volume global dos auxílios estatais ao setor industrial, enquanto que a Itália e a Irlanda surgem com 51% (cinquenta e um por cento). Os países que menos destinam auxílios ao setor da indústria são o Reino Unido, a Suécia e a Grécia.<sup>298</sup>

O referido autor, em sua obra *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, relata que, em média, os auxílios dos Estados europeus às empresas no mercado são representados pelos seguintes números: a) €526,00 (quinhentos e vinte e seis euros) por trabalhador; b) 2,35% (dois inteiros e trinta e cinco centésimos) do total das despesas públicas; c) os países que mais concedem auxílios estatais às empresas são justamente os mais desenvolvidos, como a Alemanha (35%), a Itália (27%), a França (14%) e o Reino Unido (4%) do total europeu.<sup>299</sup>

Os diversos países têm manifestado preferências diferentes em relação às formas de auxílio a que recorrem. Assim, Luxemburgo, Espanha, Reino Unido, Irlanda, Holanda e Portugal têm recorrido, sobretudo, ao mecanismo das subvenções; Bélgica e Itália, aos benefícios fiscais; Dinamarca e Alemanha, aos empréstimos bonificados; França e Itália, às tomadas de participação públicas, e França, Alemanha e Bélgica, às garantias.<sup>300</sup>

---

<sup>296</sup> DEODATO, Alberto *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 114 - 115.

<sup>297</sup> MOSCHETTI, Francesco *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115.

<sup>298</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 141.

<sup>299</sup> Idem, *ibidem*, p. 140-141.

<sup>300</sup> Idem, *ibidem*, p. 142.

Segundo Luiz Eduardo Schoueri, a história das normas tributárias indutoras confunde-se com a própria história dos Estados Unidos. A primeira legislação de comércio pelo primeiro Congresso norte-americano foi o *Tariff Act*, de 1789. As tarifas alfandegárias para a importação se justificavam por dois motivos: proteger a indústria americana que, naquele momento, se desenvolvia e equilibrar os preços dos produtos estrangeiros que recebiam subsídios de seus governos para se tornarem atrativos no mercado internacional.<sup>301</sup>

No federalismo dualista norte-americano, ficam reservados aos Estados os poderes não expressamente enumerados à União. Assim, entenderam os constituintes norte-americanos que a intervenção sobre o domínio econômico por meio do exercício do poder de polícia deveria permanecer em regra com os Estados.

A possibilidade de a União se valer de normas tributárias indutoras com finalidade regulatória desenvolveu-se sobre a forma de três correntes doutrinárias. A primeira afirmava que o governo federal somente poderia intervir através de tributação para outras finalidades que não a arrecadação, quando fossem de competência da União. A segunda corrente entendia que a tributação poderia ser utilizada com outros fins, mas não, de maneira ampla, fora dos poderes delegados à União. E a última corrente, que entendia que o poder de tributar era instrumento para o bem-estar geral, de modo que o poder de tributar poderia ser utilizado em qualquer caso.<sup>302</sup> Luís Eduardo Schoueri relata, baseado em narrativas de casos concretos norte-americanos levados à Suprema Corte, que as correntes anteriores ora oscilaram na devida possibilidade de o governo federal utilizar normas tributárias com fins indutores, o que foi inicialmente reservado aos governos estaduais, ora se vedando tal extensão aos poderes federais.<sup>303</sup>

No caso americano, os auxílios estatais às atividades agrícolas passaram de 10,6 bilhões de dólares em 2003/2004 para 24 bilhões de dólares em 2004/2005, preponderantemente sob a forma de subsídios. Em 2005, os Estados Unidos destinaram os maiores auxílios aos seguintes produtos: a) algodão – os subsídios chegaram a 4,8 bilhões de dólares; b) milho – os subsídios chegaram a 7,5 bilhões e c) soja – os subsídios chegaram a 1,5 bilhão de dólares.<sup>304</sup>

---

<sup>301</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115.

<sup>302</sup> LEE, R. A. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 117.

<sup>303</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 118 - 122.

<sup>304</sup> É interessante acrescentar que os maiores gastos dos Estados Unidos com subsídios se deram, em ordem decrescente, nos anos fiscais de 2000, 2005, 2006, 1986 e 1993. As explicações se dão pela competitividade dos

### 3.5. A utilização de normas tributárias indutoras no direito brasileiro

No Brasil, a intervenção estatal inicialmente se limitou às tarifas alfandegárias desde o Império até a República Velha. Embora Rui Barbosa tenha encabeçado uma política de industrialização, o café, principal sustentáculo da economia nacional, foi o motivador das principais medidas de intervenção mais ativa do Estado sobre o domínio econômico. Os Estados produtores do café São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro celebraram o Convênio de Taubaté em 1906.<sup>305</sup>

A Era Vargas se estendeu de 1930 a 1945 e se caracterizou por um regime autoritário e intervencionista, sobretudo após a Constituição de 1937, que sofreu forte influência da legislação fascista.<sup>306</sup> Getúlio Vargas assumiu o seu primeiro mandato em um momento de crise econômica marcada pelos efeitos da crise de 1929 – quebra da bolsa de Nova York. O café teve seu preço reduzido a 1/3, o que gerou um forte impacto na capacidade de importação, conseqüentemente a geração de receitas fiscais. Tentava-se, a partir de então, uma transição do modelo agrário a um modelo industrial.<sup>307</sup>

A crise do liberalismo econômico de 1930 proporcionou o crescimento do modelo intervencionista, ainda que por apenas meio século, mas deixou como maior legado a preocupação constante com a atividade tributária. Embora a tributação tivesse como diretriz principal custear as despesas públicas, ela precisava funcionar de forma harmônica, mesmo que, para tanto, fosse necessário eventualmente renunciar a receitas tributárias.<sup>308</sup>

Entre as iniciativas do governo Vargas para incrementar o desenvolvimento econômico, destaca-se a criação do Ministério do Trabalho, do Ministério da Indústria e Comércio, do Conselho Nacional do Café, do Instituto do Cacau, do Departamento Nacional do Café, do Instituto do Açúcar e do Alcool, do Conselho do Comércio Exterior, da Companhia Siderúrgica Nacional, da Usina Siderúrgica de Volta Redonda, da Companhia

---

produtos naquele país, no cenário internacional, pois, quanto mais os preços caem, maiores são os subsídios recebidos pelos produtores. Cf. Gastos com Subsídios Agrícolas nos EUA. Estudo elaborado pelo Institute for International Trade Negotiations. Disponível em: [www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA\\_gastos\\_subsidios-site.pdf](http://www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA_gastos_subsidios-site.pdf). Acesso: 12 out 2009.

<sup>305</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 122.

<sup>306</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 254.

<sup>307</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro; CANADO, Vanessa Rahal. **Intervenção: via tributo e extrafiscalidade**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 248.

<sup>308</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 3.

Vale do Rio Doce, da Companhia Hidrelétrica do São Francisco, da Consolidação das Leis do Trabalho, da Petrobras e da Eletrobrás.<sup>309</sup>

O perfil nacionalista de Getúlio Vargas era marcante. No que se refere à política de industrialização, ele procurou atrair capitais internacionais para que investissem no território brasileiro. Ao perceber que os investidores estrangeiros preferiam remeter os lucros ao exterior em vez de reinvestir no próprio Brasil, Getúlio Vargas enxergou uma justificativa para um esforço de criação de empresas estatais.<sup>310</sup>

A Era Vargas foi marcada por forte centralização político-administrativa. Acreditava-se que o fortalecimento de um poder central seria capaz de criar condições para o desenvolvimento da política de industrialização. Esta ideologia de intervenção no domínio econômico exerceu grande influência nas décadas seguintes e se projetaram na Constituição de 1988. Modificações visíveis somente vão surgir a partir de 1995, com as reformas do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso.<sup>311</sup>

A intensidade da incidência tributária foi utilizada como instrumento de incentivo à infraestrutura industrial nacional. Assim, foram criados incentivos fiscais para viabilizar a expansão de parques-industriais, como na importação de máquinas. Além disso, agravaram-se as importações de bens e mercadorias passíveis de serem substituídos pela produção nacional.

Na década de 1960, a tributação indutora foi instrumento para incentivar o desenvolvimento do mercado de capitais, possibilitando ao contribuinte a aplicação de parte do imposto devido na aquisição de ações. Assim, além de se estimular a formação de sociedades anônimas de capital aberto, reduziu-se a tributação pela percepção de lucros e dividendos. Nesta mesma época, os juros percebidos nas cadernetas de poupança não eram tributados, e, além disso, introduzia-se a correção monetária.<sup>312</sup>

Em 1988, por meio do Decreto-lei nº 2.433, criaram-se incentivos fiscais específicos para estimular o desenvolvimento tecnológico, adotando-se, ainda, a redução de barreiras não-tarifárias, a desregulamentação da concorrência interna e a eliminação de entraves ao capital

---

<sup>309</sup> SOARES, Gabriela Pellegrino. **Getúlio Vargas e a reestruturação do Estado brasileiro**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 274 - 276.

<sup>310</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro; CANADO, Vanessa Rahal. **Intervenção: via tributo e extrafiscalidade**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 249-250.

<sup>311</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 256.

<sup>312</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado (nota). BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 419.

estrangeiro. Em 1991, a Lei nº 8.284 dispunha sobre a capacitação e a competitividade do setor de informática e automação, o que foi alargado para outros setores em 1993, através da Lei nº 8.661<sup>313</sup>, como a indústria e a agropecuária.<sup>314</sup>

### 3.6. Os incentivos fiscais como normas tributárias indutoras no direito brasileiro

As funções estatais básicas em face da atividade econômica podem ser divididas em três linhas, levando-se em consideração a atuação estatal: a) o Estado como sujeito da atividade econômica, criando empresas públicas e sociedades de economia mista; b) o Estado como ente regulador, no exercício da atividade de polícia sobre as atividades econômicas – regulação normativa e regulação administrativa e c) o Estado exercendo atividades indutoras através de políticas fiscal e creditícia, com o objetivo de motivar atividades consideradas relevantes para o desenvolvimento econômico e social.<sup>315</sup>

A partir da década de 90, o Estado tem-se afastado da condição de agente da atividade econômica. Como consequência, o Estado já não suportava atuar no cenário econômico como agente econômico. Mesmo em face da subsidiariedade trazida no artigo 173 do texto constitucional de 1988, o problema era de exaustão financeira. A alteração da capacidade de o Estado prover o desenvolvimento econômico diretamente fez o perfil estatal se modificar para um indutor. Assim, estimulam-se ou se desestimulam determinadas atividades, por exemplo, através da tributação ou da exoneração desta, como a concessão de incentivos fiscais, objeto deste trabalho.

A utilização da política de incentivos fiscais como instrumento de intervenção no desenvolvimento regional surgiu com a Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959, objetivando minimizar os problemas nordestinos, ampliando-se para a Amazônia Legal em 1963.<sup>316</sup>

---

<sup>313</sup> Esta lei previa: a) dedução do próprio imposto devido até 8% do valor gasto com pesquisa e desenvolvimento, além da despesa, podendo o excesso de crédito ser transferido para períodos posteriores; b) isenção de IPI sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos aplicados em pesquisa e desenvolvimento; c) depreciação acelerada do custo das máquinas anteriores; d) amortização acelerada dos bens intangíveis voltados à pesquisa; e) redução do imposto de renda sobre as remessas ao exterior a título de *royalties*; f) ampliação do limite de dedução de pagamentos a título de *royalties*, para até 10% da receita líquida da venda de bens produzidos com a tecnologia desenvolvida.

<sup>314</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 124.

<sup>315</sup> CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 170-171.

<sup>316</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 123.

Ricardo Lobo Torres observa que a ideologia intervencionista se firmava na convicção de que “as isenções tributárias e os incentivos fiscais eram poderosos instrumentos para o crescimento da economia.” No Brasil, adotou-se a política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios, com o objetivo de atrair recursos para setores atrasados e improdutivos. Segundo o referido autor, tais benefícios não produziram o desenvolvimento econômico nem colaboraram para o fortalecimento dos direitos humanos.<sup>317</sup>

Como bem observou Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti, a figura do Estado Social, presente no Brasil desde a Carta de 1934, já se encontrava debilitada. O modelo do *Welfare State*, desenvolvido a partir da Primeira Grande Guerra e que teve por referenciais a Constituição Mexicana de 1917 e Carta Alemã de Weimar de 1919, vinha sendo substituído por um modelo de Estado mais enxuto e reduzido. Tal mudança se deve a uma ideologia neoliberal, além de um alto grau de endividamento e uma incapacidade financeira, o que acarretou na diminuição da capacidade estatal de ser efetivo agente da atividade econômica.<sup>318</sup>

O sistema de incentivos fiscais das décadas de 1960, 1970 e 1980 era dividido em: a) incentivos fiscais na área de pesca, sob a responsabilidade da Sudepe – autarquia responsável pela atuação estatal na área pesqueira; na área de reflorestamento sob o controle do IBDF - autarquia responsável pela atuação estatal na área de preservação florestal; na área de turismo sob o controle da Embratur – empresa pública federal, responsável pelo fomento e pela regulação na área de turismo; b) incentivos regionais, como os da área da Sudene (Nordeste) e Sudam (Região Amazônica) e da Suframa (Zona Franca de Manaus), além de incentivos fiscais federais, estaduais e municipais.<sup>319</sup>

Com a crise fiscal do Estado Social, a utilização de incentivos e renúncias de receitas para induzir o desenvolvimento econômico entra em refluxo e dá lugar a uma diferente política orçamentária. Embora tenha trazido benefícios, a política econômica brasileira optou por um quadro de inflação estabilizada, com uma política marcada pela abundância de capital estrangeiro atraído por altas taxas de juros. O preço que se paga por essas políticas é o baixo crescimento econômico e o comprometimento de diversos setores industriais, em prol do pagamento da dívida pública.

---

<sup>317</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988.** In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 263.

<sup>318</sup> CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 169.

<sup>319</sup> Idem, *ibidem*, p. 178.

No Brasil, não mais se criam empresas estatais, como a Petrobras, a Companhia Vale do Rio Doce e as produtoras estatais de energia elétrica, como a Chesf. Tal modalidade de intervenção foi atenuada pelo caráter de subsidiariedade trazido no artigo 173 da Constituição da República de 1988, pela exaustão financeira do Estado, passando a concentrar as formas de intervenção nas modalidades de regulação e de atividades indutoras de política fiscal e creditícia.<sup>320</sup> Os meios mais comuns de fomento econômico são os benefícios fiscais e de outras naturezas, que assumem particular aval do Estado, como os empréstimos e subsídios.<sup>321</sup>

A Carta de 1988 privilegia os monopólios estatais e adota a política intervencionista no capítulo da Constituição Econômica, abraça, contraditoriamente, na Constituição Orçamentária, o princípio da transparência, no sentido de controle de incentivos fiscais e renúncias de receitas (art. 165, § 6º, CR/88) e que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regulem exclusivamente as matérias (art. 150, § 6º, CR/88).<sup>322</sup>

Além disso, equipara as subvenções às renúncias de receitas para efeito de controle de economicidade, da legalidade e da legitimidade (art. 70, CR/88) e obriga que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre despesas e receitas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º, CR/88). Por fim, o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias prevê a reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial.<sup>323</sup>

Da maneira que foram concedidos, os incentivos fiscais representam verdadeiro gasto tributário (*tax expenditure*), por isso não se mostraram um caminho idôneo para influir num processo de desenvolvimento sustentado. As isenções e outros incentivos fiscais, pela maneira como foram concedidos, deixaram de ser a panaceia para o desenvolvimento econômico. Na Carta de 1988, eles foram previstos com ressalvas, salvo no caso de necessidade de se promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CR/88).

---

<sup>320</sup> CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 171.

<sup>321</sup> MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 427.

<sup>322</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 263.

<sup>323</sup> Idem, *ibidem*, p. 263.

### 3.7. Intervenção estatal através do fomento econômico: o uso de incentivos fiscais

O Estado intervém na economia através do fomento econômico. Este se refere à atividade que tem como objetivo a satisfação das necessidades de caráter público, “garantindo ou promovendo atividades econômicas de sujeitos privados ou outros sujeitos, que, direta ou indiretamente, satisfaçam tais necessidades públicas.”<sup>324</sup> O fomento consiste em proteger, estimular, promover, apoiar, favorecer e auxiliar, sem emprego de meios coativos, as atividades particulares que satisfaçam necessidades de caráter geral.

Uma das consequências de um planejamento é justamente o fomento, porque simplesmente privilegia a livre iniciativa. Ao lado do poder de polícia, da prestação de serviços públicos e do ordenamento econômico e social, o fomento é uma das funções da administração pública.<sup>325</sup> O Estado atual procura, através do fomento, por à disposição do maior número possível de pessoas os instrumentos do desenvolvimento econômico, adotando medidas capazes de incentivar a iniciativa privada.

Luís S. Cabral de Moncada destaca que a atividade de fomento situa-se no terreno das relações entre a administração e os particulares ou entidades públicas autônomas, como, por exemplo, as empresas públicas. Entretanto, o objeto do fomento econômico é o apoio prestado notadamente às empresas privadas.<sup>326</sup>

O fomento consiste numa atividade de estímulo positivo e dinâmico em vez de uma atividade passiva. O objetivo das medidas de fomento é predominantemente econômico, mas não totalmente, as finalidades das medidas de fomento podem ser de ordem social ou cultural, entre outras de interesse público, sobretudo a redução de desigualdades regionais.

Através do fomento econômico, a administração pública promove a atividade econômica privada, transformando-a de irrelevante e indiferente do ponto de vista do interesse público em condição de interesse público. O exercício da livre iniciativa privada passa a constituir objeto da atividade administrativa, ao mesmo tempo em que lhe imputa uma dimensão de interesse público, transformando-a em objeto de política econômica dos poderes públicos.<sup>327</sup>

O fomento público não é imposto à sociedade, sendo facultativa a relação jurídico-administrativa. Cabe ao administrado aderir aos objetivos de interesse público fixados em lei

---

<sup>324</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 232.

<sup>325</sup> Cf. SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 222-231.

<sup>326</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p.426.

<sup>327</sup> Idem, *ibidem*, p. 426.

em troca dos incentivos nela previstos. Entretanto, uma vez estabelecida a adesão do administrado, o Estado pode obrigar o particular a cumprir a lei e aquilo com que voluntariamente se comprometeu. Por sua vez, ao Estado é vedado prejudicar as atividades legalmente destacadas como objeto de fomento público.

O fomento econômico se refere a atividades realizadas nas relações entre a administração pública e a iniciativa privada, porém é essencialmente uma atividade vinculada. Dessa forma, não cabe a concessão de privilégios, preferências, favores ou proteções sem o amparo do interesse de toda a coletividade. Como tem por objeto apoio às companhias privadas, o fomento diz respeito à atividade do Estado de estímulo, indo além de mero auxílio passivo e estático à atividade econômica empreendida por particulares. O exercício da livre iniciativa passa a constituir objeto da atividade administrativa, ao mesmo tempo em que lhe imputa uma dimensão de interesse público.

Para Luis S. Cabral de Moncada, o fomento econômico não se deixa encerrar numa tipologia muito definida e, menos ainda, dentro de uma taxatividade legal; assim, é diversa a fonte da relação jurídica de fomento, uma vez que pode ter natureza privada ou pública. Mas reconhece que os meios mais comuns de fomento econômico são os benefícios fiscais (incentivos fiscais) e os benefícios de outras naturezas.<sup>328</sup> Na verdade, o referido autor lusitano se refere aos incentivos fiscais em sentido amplo – incentivos financeiros e tributários.

Um incentivo corresponde ao estímulo de determinada atividade econômica pelo Estado. Tal atividade continua sendo exercida pela iniciativa privada, embora com benefícios e vantagens concedidas pelo Estado. O termo incentivo deriva do latim *incentivum*, que significa quaisquer formas de fomento, estímulo, ajuda, amparo.<sup>329</sup> Segundo Marcos André Vinhas Catão, incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, com o intuito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.<sup>330</sup>

Para Sá Gomes, citado por António Carlos dos Santos, na nomenclatura do direito português, os benefícios fiscais são fatos complexos, impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, de natureza excepcional e fundamento extrafiscal,

---

<sup>328</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 427.

<sup>329</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional económico**. São Paulo: Método, 2003, p. 304.

<sup>330</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

traduzido na tutela de interesses públicos, constitucionalmente relevantes superiores ao da própria tributação.<sup>331</sup>

Um incentivo fiscal, do ponto de vista técnico, segundo António Carlos dos Santos, caracteriza-se, essencialmente, por três requisitos: a) ser uma derrogação às regras gerais de tributação; b) constituir uma vantagem para os contribuintes e c) ter um objetivo econômico ou social relevante. A primeira característica é comum aos auxílios tributários, sublinhando a natureza excepcional ao modelo de tributação-regra – a generalidade da tributação e traduzem a ideia de uma intervenção do poder público em favor de certos fins. A segunda característica diz respeito à existência de uma vantagem econômica que traz uma situação mais favorável para certos contribuintes face ao direito de tributar do Estado. Tal vantagem é inerente à própria noção de auxílio de Estado. A terceira característica, o objetivo econômico ou social relevante, faz com que um benefício não se confunda com um privilégio; antes, decorre de uma exigência de justiça ou de interesse geral, sufragado por lei, de finalidade extrafiscal dominante.<sup>332</sup>

Os incentivos fiscais têm sido utilizados nos países em desenvolvimento, como forma de intervenção estatal sobre o domínio econômico em busca do fomento. Procura-se estimular economicamente o desenvolvimento do exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes para o legislador. Este aproveita uma possível redução na carga tributária do contribuinte para incentivá-lo a realizar determinada atividade, preenchendo, assim, uma função relevante na sociedade.<sup>333</sup>

Incentivos fiscais concedidos sob amparo constitucional são legítimos, enquanto se nutrem do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se investe na promoção da quebra de desigualdades ou fortalece os direitos individuais ou sociais. O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser mais dispendioso em vista de planejamentos públicos previamente motivados.<sup>334</sup>

---

<sup>331</sup> GOMES, N. Sá *Apud* SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 320-321.

<sup>332</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 321-322. Cf. NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 637 e ss.

<sup>333</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 114.

<sup>334</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007, p. 117.

Os auxílios sob a forma tributária se abstraem, em princípio, de fins ou motivos sociais, culturais, econômicos, políticos, etc., através dos quais o Estado recorre à exoneração tributária, com o objetivo de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes.<sup>335</sup> Os auxílios buscam favorecimentos específicos que decorrem do alívio da carga fiscal que normalmente onera os contribuintes, mas se ressalte que o instituto claramente de direito econômico visa, também, impedir distorções de natureza fiscal, salvaguardando a concorrência.<sup>336</sup>

Assim, busca-se consolidar o objetivo de desenvolver as atividades econômicas privadas, transformando-as de meramente irrelevantes do ponto de vista do interesse estatal para desenvolvedoras da ordem econômica nacional, produzindo riquezas, gerando empregos, reduzindo desigualdades regionais e produzindo novas riquezas para a sociedade, sob a forma de ingressos tributários.

### **3.8. O fomento econômico através dos incentivos fiscais – fiscalidade, extrafiscalidade e capacidade contributiva**

A política desonerativa pode atuar em duas direções, ora beneficiando gratuitamente os destinatários da norma exonerativa, ora beneficiando os destinatários da norma exonerativa em troca de uma contrapartida. Nas primeiras desonerações, poder-se-ia falar em benefícios fiscais, ao passo que nas segundas, em incentivos fiscais. Na verdade, a simples desoneração fiscal não diferencia benefícios e incentivos fiscais, embora as nomenclaturas possam ser utilizadas na língua portuguesa<sup>337</sup> como sinônimas, verdadeiramente não o são.<sup>338</sup>

A análise das palavras à luz do estudo das normas tributárias indutoras desde então já explicitam que benefícios fiscais são benesses concedidas pelo legislador independentemente

<sup>335</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável** – Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 632. No mesmo sentido, Cf. GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, 10-11.

<sup>336</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 324.

<sup>337</sup> Por exemplo, no Brasil, normalmente se utiliza a expressão incentivos fiscais. Em Portugal, prefere-se o uso da expressão benefícios fiscais. Em matéria de direito português, Cf. MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 427 e ss; NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 425 e ss; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629-ss.

<sup>338</sup> No mesmo sentido, Manuel Henrique de Freitas Pereira: “o incentivo actua *ex ante*, determinando, em maior ou menor grau, um comportamento ligado aos objectivos económicos-sociais que o justificam. No benefício fiscal, já não seria importante averiguar que de que modo a sua existência desempenhou o referido papel motivador de um comportamento, pelo que se actua *ex post*.” Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 381.

da realização de uma atividade desejada por este, ou seja, não atendem ao perfil indutor de um Estado intervencionista. Por outro lado, com o objetivo de estimular, os incentivos fiscais correspondem a desonerações que exigem uma contraprestação dos destinatários da norma desonerativa. Estes, sim, correspondem a uma espécie de norma tributária indutora, pois direcionam os destinatários dos incentivos fiscais a se comportarem de acordo com o desejo do legislador, não se aproveitando do benefício em caso de não cumprimento do comportamento desejado. Assim, percebe-se que os incentivos fiscais são benefícios fiscais qualificados pela contraprestação do destinatário da norma tributária, sendo esta, sim, indutora.

Fazendo menção apenas às isenções tributárias, espécie de incentivos fiscais, mas plenamente aplicável a quaisquer outros incentivos (fiscais), Aurélio Pitanga Seixas Filho classifica as isenções em fiscais e extrafiscais. A isenção fiscal atua fundamentalmente na composição da norma tributária, com a finalidade de produzir uma consequência jurídico-tributária mais justa, sendo uma norma tributária especial. A isenção extrafiscal é um instrumento jurídico-tributário utilizado para produzir uma consequência estranha à norma tributária, sendo assim excepcional. A isenção fiscal tem como critério discriminatório a respectiva capacidade contributiva do contribuinte, enquanto que as isenções extrafiscais (incentivos fiscais) fogem da uniformidade da tributação por razões diferentes da capacidade contributiva.<sup>339</sup>

Para o lusitano José Casalta Nabais, que se utiliza da nomenclatura benefícios fiscais, estes se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (desagravamentos fiscais *stricto sensu*), cuja modalidade mais significativa é constituída das chamadas exclusões tributárias, e do outro, os benefícios fiscais. Enquanto as não-sujeições são medidas fiscais estruturais de caráter negativo à incidência tributária, os benefícios fiscais são medidas de caráter excepcional, instituídas para a defesa de interesses públicos extrafiscais relevantes, integrando-se, assim, na política de consecução de objetivos econômicos e sociais por via fiscal.<sup>340</sup>

Enquanto que os desagravamentos fiscais *stricto sensu* se constituem em medidas dotadas de estabilidade, ou seja, duradouras, os benefícios fiscais apresentam-se como medidas conjunturais temporárias. Os benefícios fiscais distinguem-se em estáticos ou

---

<sup>339</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 115-117.

<sup>340</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 426. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 633.

benefícios fiscais *stricto sensu* e dinâmicos ou incentivos ou estímulos fiscais. Os primeiros dirigem-se, em termos estáticos, a situações que já se encontram esgotadas, ou que não visam, ao menos diretamente, incentivar ou estimular, mas apenas beneficiar por razões de política geral de defesa externa, econômica, social, cultural, religiosa, etc. Os segundos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo uma relação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas em termos de causa e efeito.<sup>341</sup>

No caso dos benefícios fiscais estáticos, a causa do benefício é a situação ou a atividade em si mesma; nos benefícios fiscais dinâmicos,<sup>342</sup> a causa é a adoção do comportamento do beneficiado ou o exercício da atividade fomentada. Fazendo um comparativo entre as nomenclaturas utilizadas respectivamente por José Casalta Nabais e Aurélio Pitanga Seixas Filho, os benefícios fiscais estáticos equivalem às isenções fiscais, ao passo que os benefícios fiscais dinâmicos correspondem às isenções extrafiscais.

Além de fazer cessar ou diminuir a arrecadação de determinado tributo, como dito anteriormente, a concessão de incentivos fiscais visa estimular determinado comportamento com o objetivo de substituir uma isonomia absoluta por uma justiça social lastreada numa igualdade, de fato, de todos perante à lei tributária. O ordenamento renuncia a seus fins estritamente fiscais para assegurar o desenvolvimento econômico e o bem-estar geral. Segundo José Souto Maior Borges, nesses casos, uma exoneração tributária é utilizada para fins de intervencionismo econômico e social. As isenções extrafiscais devem conduzir-se a formar um sistema tributário estimulante, mantendo a observância aos princípios da Constituição da República, permanecendo intacto o sistema constitucional tributário, para que aí possa se chegar aos objetivos de interesse coletivo e à promoção do desenvolvimento econômico.<sup>343</sup>

As normas excepcionais instituidoras de incentivos fiscais são previstas em normas programáticas constantes no texto constitucional, apresentando o mesmo nível hierárquico de princípios constitucionais, devendo ser obedecidos pelo legislador. Assim, para suprir, preencher ou desenvolver necessidades da realidade econômica e social, que não privilegiem

---

<sup>341</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 427 e 428.

<sup>342</sup> No mesmo sentido, Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 381; SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 319; NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 648-649.

<sup>343</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70.

setores específicos da sociedade, os incentivos fiscais não estarão ferindo o princípio da isonomia.<sup>344</sup>

Para José Casalta Nabais, embora os benefícios fiscais sejam despesas fiscais que integram uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária, revela-se um regime mais favorável para o contribuinte do que o implicado no seu tratamento ordinário. Assim, eles têm função promocional que “constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado Social contemporâneo e não, um instrumento absolutamente excepcional à maneira do entendimento próprio do Estado Liberal”.<sup>345</sup>

Ricardo Lobo Torres observa que a expressão, sempre que possível contida no artigo 145, § 1º do texto constitucional, amolda-se à extrafiscalidade. A ressalva constitucional visa compatibilizar a capacidade contributiva com a extrafiscalidade. Sempre que possível, o legislador observará o princípio da capacidade económica. Mas, em certos casos, poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com o desenvolvimento económico, a proteção do meio ambiente, a inibição do consumo de mercadorias nocivas à saúde, etc.<sup>346</sup> A concessão de incentivos fiscais independe da capacidade contributiva da pessoa favorecida, pois visa a outras prioridades constitucionais, como a geração de novos empregos, redirecionamento de atividades económicas que o legislador considera relevantes.<sup>347</sup>

José Marcos Domingues de Oliveira assevera que a extrafiscalidade destina-se à tutela de outros valores constitucionais, como a igualdade, o emprego, a defesa do meio ambiente e o desenvolvimento, atingindo, indiretamente, o princípio da capacidade contributiva. As isenções extrafiscais que não motivadas por valores como estes transformam-se em privilégios inconstitucionais e espúrios.<sup>348</sup>

Assim, fundindo-se valores, como fomento económico, fiscalidade e extrafiscalidade, somente se justificam concessões de incentivos na acepção da palavra, ou seja, que visem ao desenvolvimento económico através da regulação via indução. Longe de meros benefícios

---

<sup>344</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 116.

<sup>345</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 427. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 641-642.

<sup>346</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 97.

<sup>347</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 118.

<sup>348</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de Oliveira. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 120-121.

fiscais estáticos (Casalta Nabais) ou isenções fiscais (Aurélio Pitanga) que atendem tão somente aspectos de capacidade contributiva, somente se caracterizam verdadeiramente normas tributárias indutoras as concessões de benefícios fiscais dinâmicos (Casalta Nabais) ou isenções extrafiscais (Aurélio Pitanga), pois apenas, neste último cenário, é possível promover-se o desenvolvimento econômico.

### **3.9. O uso dos incentivos fiscais e a uniformidade da tributação: a busca do desenvolvimento econômico regional e da redução das desigualdades regionais**

Não há na Constituição da República ou no Código Tributário Nacional um conceito de incentivos fiscais. Naquela do capítulo I, do título VI, que trata do Sistema Tributário Nacional, destaca-se o artigo 146, III, 'c', que determina adequado tratamento tributário aos atos das sociedades cooperativas,<sup>349</sup> e os relativos à desoneração de tributos na exportação de bens e serviços.<sup>350</sup> Diante da questão orçamentária, destaca-se o artigo 70 da carta constitucional que aduz o termo renúncia de receita.<sup>351</sup>

---

<sup>349</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

<sup>350</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...]

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; [...]

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

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

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

X - não incidirá: [...]

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: [...]

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. [...]

<sup>351</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O texto constitucional traz alguns exemplos de incentivos: a) a promoção e o incentivo do turismo como fator de desenvolvimento social e econômico;<sup>352</sup> b) o incentivo à educação como preparo ao exercício da cidadania e qualificação para o trabalho;<sup>353</sup> c) o incentivo à valorização e manifestação culturais;<sup>354</sup> d) o incentivo às manifestações desportivas<sup>355</sup> e e) o incentivo ao desenvolvimento científico, à pesquisa e à capacitação tecnológicas.<sup>356</sup>

No quadro de suas políticas de fomento, quando da intervenção indireta do Estado na economia, um dos métodos é a prestação de apoio financeiro por via de incentivos e benefícios fiscais, tendo em vista a promoção de objetivos de política econômica e social determinados por lei.<sup>357</sup> Segundo António Carlos dos Santos, do ponto de vista técnico, um benefício fiscal caracteriza-se por três requisitos: a) ser derrogação às regras gerais de tributação; b) constituir uma vantagem para os contribuintes e c) ter um objetivo econômico ou social relevante.<sup>358</sup>

Um incentivo fiscal somente poderá ser chancelado, na medida em que produza resultados no prazo esperado. Por exemplo, uma desoneração que vise à atração de investimentos permite a geração de empregos e a criação de uma atividade econômica antes não existente. Uma desoneração que destine verbas à pesquisa resulta no aumento da produção acadêmica e de novas técnicas de empreendimento e produção. E um incentivo à

---

<sup>352</sup> Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

<sup>353</sup> Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

<sup>354</sup> Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

<sup>355</sup> 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.

<sup>356</sup> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

<sup>357</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 311. Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 632-ss.

<sup>358</sup> Os benefícios fiscais representam exceções ao modelo de tributação ordinária, ao princípio da generalidade da tributação e traduzem a ideia de uma intervenção do poder público a favor de certos contribuintes. A vantagem econômica evoca uma situação mais favorável aproveitada por certos contribuintes em virtude de concorrerem para determinadas circunstâncias genericamente previstas na lei. SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 321.

cultura, ao cinema e ao teatro permite a democratização dessas manifestações ou aumento de peças, filmes e obras literárias.<sup>359</sup>

O uso de incentivos fiscais somente se justifica, se houver permuta do esforço financeiro que o Estado faz em troca de uma conduta realizada pelo contribuinte desonerado. Os fins extrafiscais dos tributos justificam-se por motivos sociais, culturais e especialmente econômicos. A busca de desenvolvimento econômico regional e a redução das desigualdades foi um desejo do constituinte originário, conforme enumerado anteriormente. Assim, é aceitável constitucionalmente a não observância da uniformidade da tributação em todo o território nacional (art. 151, I, CR/88).<sup>360</sup>

Este dispositivo da Constituição se refere à possibilidade de concessão de incentivos fiscais para a promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as regiões do país. Assim, a leitura do texto constitucional admite o tratamento tributário diferenciado, para que seja atendida a busca do equilíbrio das regiões, disso resultando, excepcionalmente, a possibilidade de a União conceder benefícios a contribuintes estabelecidos em determinadas regiões.

Como relata André Elali, “avaliar se o poder econômico é um dado estrutural da ordem econômica normativa não é tarefa difícil.” Para o autor, basta que se analisem as informações das regiões que vêm recebendo investimentos da iniciativa privada, como alguns Estados do Nordeste do país. Nas décadas de 70 e 80, o Nordeste era praticamente desconhecido nas grandes capitais do país. Segundo ele, cidades como Natal, João Pessoa e Fortaleza eram referidas por muitos como partes da região amazônica, pois eram cidades carentes de desenvolvimento, sem que houvesse qualquer perspectiva de melhoria.<sup>361</sup>

Com o início dos projetos, houve atração de investimentos privados, muitos deles subsidiados pelo Estado, através de fundos, incentivos fiscais e empréstimos bancários. Com os investimentos, empregos foram gerados, e bilhões de reais, empregados em investimentos. Porém, problemas, como desemprego, falta de estrutura educacional e da rede de saúde pública, não cessaram. As regiões Norte e Nordeste se mantêm como uma das mais pobres em

---

<sup>359</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 108. Sobre os incentivos fiscais à cultura e à produção e capacitação tecnológica, Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 117-122.

<sup>360</sup> 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; [...].

<sup>361</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 141.

termos econômicos, merecendo, ainda, maiores esforços para que se alcancem os objetivos constitucionais.<sup>362</sup>

O Nordeste não é mais uma região tão pobre e marcada pela inexistência de modernização econômica. Há constantes investimentos feitos pelos grupos econômicos privados que correspondem à estruturação de novas empresas nas regiões Norte e Nordeste. Entretanto, como observa Marcos André Vinhas Catão, os incentivos fiscais no Brasil, concedidos sob a motivação a novas atividades econômicas, correspondem, na verdade, à propagação do clientelismo, nepotismo, de forma a instituir um privilégio inconstitucional.<sup>363</sup>

Neste particular, o papel do Estado tem sido fundamental, ao conceder determinados incentivos fiscais. Na região Nordeste, o turismo é o maior responsável pela atração de investimentos, sobretudo por suas belezas naturais. Isso foi possível em face da concessão, pela União Federal e por parte de alguns Estados e Municípios, de incentivos fiscais, ou seja, através de normas tributárias indutoras.<sup>364</sup>

As normas tributárias federais que instituem incentivos para a atração de investimentos, objetivando o crescimento econômico, admitem um tratamento tributário diferenciado para determinadas regiões. A Lei Federal nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 instituiu benefícios para empresas que se instalem e que reinvestam nas áreas abrangidas pelas Agências de Desenvolvimento do Nordeste e da Amazônia (Sudene e Sudam). Os incentivos abrangem a possibilidade de se acelerar a depreciação de bens adquiridos, a manutenção da redução do IRPJ e a suspensão da incidência de contribuições sociais sobre determinadas importações.

Da mesma forma, alguns Estados concedem regimes especiais de tributação no que se refere ao ICMS, imposto de sua competência constitucional, o que também foi feito por alguns Municípios através de isenções por tempo determinado no que tange ao IPTU e ao ISS. Se não fossem as normas tributárias indutoras, instituindo exonerações tributárias para a redução das desigualdades regionais e sociais, na busca do desenvolvimento econômico regional, a situação não teria melhorado.

---

<sup>362</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p.142.

<sup>363</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 109.

<sup>364</sup> A título de exemplo, a União concede redução do IRPJ (imposto de renda da pessoa jurídica) para empresas que se instalem na região e que exerçam determinadas atividades econômicas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional. Preenchendo determinados requisitos, as empresas conseguem manter-se no mercado e praticam aquilo que se espera: investem nas suas atividades e geram empregos e renda. Cf. ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 142.

Os incentivos fiscais são responsáveis pela mudança na realidade econômica da região Nordeste, o que significa, também, atração de investimentos internacionais. Como consequência do crescimento da economia de Estados, como Alagoas, Bahia, Ceará, Pernambuco e Rio Grande do Norte, em face do turismo, outras atividades passaram a se desenvolver. Em todas, ressalte-se, impõe-se aumento do número de empregos e maior distribuição de renda.<sup>365</sup>

Um exemplo concreto na busca do desenvolvimento econômico regional se refere às atividades relacionadas às exportações. O Nordeste, tendo em vista a política fiscal nacional voltada para o fomento das exportações, inclusive com a imunidade conferida através da Emenda à Constituição nº 33, de 2001, apresentou um grande crescimento econômico. E em face disso, tem aumentado o número de empregos no mercado e, também, a circulação de riquezas.<sup>366</sup>

Entretanto, Marcos André Vinhas Catão relata que, nas regiões Norte e Nordeste, os fundos de investimento FINAM e FINOR, concebidos pelo então Ministro da Fazenda Celso Furtado em 1963, tinham por pressuposto a diminuição das desigualdades sócio-econômicas dentro do país.<sup>367</sup> Embora se tenham produzido alguns projetos de relevante interesse para a região, segundo o autor, após algumas décadas, os incentivos fiscais tiveram uma íntima associação com casos espúrios, muitas vezes ligados a privilégios a políticos e à ausência de criação de uma atividade econômica de destaque.<sup>368</sup>

Há de se destacar que o recente progresso da região Nordeste aconteceu através de gastos diretos que permitiram a melhoria da infraestrutura, como a construção de aeroportos,

---

<sup>365</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 144.

<sup>366</sup> Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 122-132.

<sup>367</sup> Estavam baseados em um sistema de isenções, subvenções e empréstimos subsidiados, controlados por autarquias e instituições financeiras especialmente criadas para tanto. Dentre esses, as superintendências SUDAM e SUDENE e os bancos BASA e BANOR, aos quais competiam a avaliação, a autorização e o acompanhamento para a declaração de implantação de projetos aprovados naquela região.

As subvenções funcionavam de modo autoestimulante. De um lado, destinava-se parte do Imposto de Renda devido pela empresa para o FINAM e FINOR, pelo qual, ao final, dar-se-ia o poder de adquirir ou resgatar cotas/ações de empresas da região. Por outro lado, a própria empresa poderia destinar o seu próprio Imposto de Renda a um projeto próprio, desde que localizado nessas regiões, permitindo a expansão de investimentos. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 111.

<sup>368</sup> Idem, *ibidem*, p. 111-112.

os quais têm contribuído para uma vocação natural que é o turismo, sem prejuízo de outras atividades industriais, como a petroquímica e a indústria têxtil.<sup>369</sup>

Um caso de sucesso pleno foram os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Ceará, criados pela Lei Estadual nº 10.307/79. Neste Estado, a concessão de incentivos passou por um criterioso método de escolha e acompanhamento das atividades incentivadas, ao passo que o ente político estadual empreendeu um esforço de investimento em infraestrutura e melhoria das condições básicas da população.<sup>370</sup>

Os resultados vieram nas décadas seguintes. O Ceará apresentou o maior crescimento médio de todas as unidades da federação, principalmente no período de 1995 a 1998, com um aumento do Produto Interno Bruto da ordem de 44% (quarenta e quatro por cento), contra 34% (trinta e quatro por cento) da região Sudeste no mesmo período, além de ser superior ao crescimento da própria região Nordeste.<sup>371</sup>

Em todos os casos, a concessão de incentivos fiscais a novas indústrias devem ter por fundamento o cumprimento de requisitos estabelecidos na Constituição da República, além de estarem sujeitos à rigorosa fiscalização pela administração pública e sociedade. De uma forma ou de outra, os incentivos fiscais correspondem a um encargo/investimento suportado pelo ente concedente do benefício. Resta identificar se o investimento corresponde a um retorno desejável em face do custo suportado pelo Estado. A seguir, analisa-se o custo dos incentivos fiscais aos entes concedentes.

### 3.10. O custo dos incentivos fiscais: as despesas fiscais

Segundo Marcos Nóbrega, a análise da política fiscal tende, na maioria das vezes, a concentrar-se, apenas, no gasto fiscal, que se materializa em diversas despesas contempladas no orçamento público. Mas a política fiscal também envolve ações à margem do orçamento público. Uma das mais relevantes é o fenômeno das despesas fiscais (*tax expenditure*). Segundo o autor:

---

<sup>369</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 112.

<sup>370</sup> Os incentivos fiscais foram denominados PROVIN e PROAPI (Programa de Incentivos ao Funcionamento de Empresas e às Atividades Portuárias e Industriais do Ceará). Incluía-se uma série de benefícios, entre os quais empréstimos subsidiados e diferimentos para pagamento do ICMS, mediante uma sistemática de desconto da dívida financiada. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 113.

<sup>371</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 113-114.

esse conceito pode inicialmente parecer "paradoxal", posto que *tax* significa dinheiro entrando nos cofres públicos, ao passo que *expenditure* significa despesa. Como poderia o dinheiro entrar e sair ao mesmo tempo? Na verdade, o dinheiro não chega a entrar, mas, sim, leis reduzem a quantidade de recursos tributários aos cofres públicos.<sup>372</sup>

Tal despesa consiste na abdicação do Fisco de recolher receitas tributárias, com o objetivo de incentivar determinados setores ou agentes da economia. O Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral, em prol de valores superiores da política econômica ou social.

Os incentivos fiscais (benefícios fiscais)<sup>373</sup> caracterizam-se, em primeiro lugar, por se traduzirem numa derrogação às regras ordinárias de tributação, ou seja, do sistema normativo tributário. Tratando-se de uma derrogação a regras gerais de tributação, está implícito no conceito de incentivo fiscal a sua natureza excepcional. A mencionada exceção há de constituir uma vantagem ou desagravamento em favor de certa entidade, atividade ou situação.<sup>374</sup>

Por outro lado, segundo Manuel Henrique de Freitas Pereira, os incentivos fiscais (benefícios fiscais) são sempre instrumentos de política que visam a certos objetivos econômicos e sociais ou a outras finalidades que justifiquem o seu caráter excepcional em relação à normalidade. O sistema fiscal não pode infringir o princípio da igualdade de todos contribuírem para as receitas do Estado, sem que tal exceção à regra se justifique em face dos objetivos que a determinam. Caso contrário, aquela vantagem não é um incentivo fiscal, mas apenas, um privilégio, que, em face da igualdade tributária, não tem razão de ser. Assim, “não se concebe um benefício fiscal que não seja um meio de atingir um fim assumido de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes.”<sup>375</sup>

Os incentivos fiscais integram-se nas despesas fiscais (*depenses fiscales* ou *tax expenditures*), que correspondem a uma derrogação deliberada ao sistema normal de tributação, que permite atuar sobre a economia privada do mesmo modo que por despesas diretas, representando um pagamento indireto feito pelos poderes públicos por intermédio de

<sup>372</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>373</sup> Em Portugal, normalmente se utiliza a nomenclatura benefícios fiscais.

<sup>374</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 379-380. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 641.

<sup>375</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 380.

uma redução dos impostos a pagar, ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal.<sup>376</sup>

Tais despesas substituem as despesas efetuadas diretamente pelo Estado; por isso, devem ser avaliadas, contabilizadas e controladas, para que a análise desse gasto público não fique distorcida.<sup>377</sup> No caso brasileiro, e, conforme o artigo 70 do texto constitucional, auxílios concedidos, como, por exemplo, as subvenções, equiparam-se às renúncias de receitas para efeito de controle de economicidade, da legalidade e da legitimidade<sup>378</sup> e obriga que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre despesas e receitas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia<sup>379</sup> (art. 165, § 6º, CR/88).<sup>380</sup>

Receita e despesa são os dois lados de uma mesma questão. É preciso que haja um controle rigoroso na concessão de qualquer das formas de auxílio estatal, em virtude de se tratar de recursos públicos. Como observa António Carlos dos Santos, a noção de despesa fiscal evoca, numa perspectiva económico-financeira, “a face oculta dos benefícios fiscais”. Ela pode se definir como perdas de ingressos fiscais decorrentes da existência de benefícios fiscais excepcionais que equivalem a subsídios diretos em dinheiro.<sup>381</sup>

---

<sup>376</sup> Nos Estados Unidos, define-se despesa fiscal como uma derrogação preferencial à estrutura de base da legislação fiscal em vigor, que corresponde à realização de despesas através do sistema fiscal. Na França, consiste em toda a disposição legislativa ou regulamentar da qual deriva para o Estado uma perda de receita e para o contribuinte uma diminuição de sua carga fiscal em relação à que resultaria do sistema fiscal ordinário. Na Finlândia, despesa fiscal é simplesmente uma derrogação ao sistema de tributação normal estabelecida a título de auxílio. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 382.

<sup>377</sup> Em Portugal, de acordo com o artigo 106, nº 3, alínea g, da Constituição da República, a proposta de Orçamento de Estado é acompanhada, entre outros, de relatório sobre benefícios fiscais e a estimativa de receita cessante. Já o artigo 2º, nº 3, do Estatuto dos Benefícios Fiscais daquele país, estabelece que “os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das regiões autónomas e das autarquias locais.”

<sup>378</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>379</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

<sup>380</sup> “Conforme se vê, a matéria tem assento na Carta Magna, que desde a sua promulgação determina o acompanhamento, registro e divulgação das renúncias fiscais pelos Governos, muito embora, ao longo desses anos todos, a matéria não tenha sido tratada com a devida importância.” NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>381</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 324.

Porém, nem toda perda de receitas fiscais representa necessariamente uma despesa fiscal. Pode haver perdas de receita fiscal, decorrentes de lacunas da tributação-regra, tal como as perdas decorrentes de elisão fiscal lícita (*tax avoidance*) ou de evasão fiscal ilícita (*tax fraud*). No primeiro caso, tem-se uma receita fiscal em potencial que legalmente não pode ser cobrada, não havendo, assim, receita cessante. No segundo caso, há receita juridicamente possível de ser arrecadada, mas que, por razões de ineficácia legislativa ou administrativa, não chega a ser cobrada.<sup>382</sup>

Segundo ainda António Carlos dos Santos, a ideia de contabilizar as despesas fiscais surge por volta dos anos sessenta, quando as economias eram relativamente fechadas. As concepções econômicas e sociais acreditavam em um papel decisivo do Estado com vistas a conduzir um forte crescimento intervencionista via extrafiscalidade, como incentivos à poupança e ao investimento, ao ordenamento do território, à reestruturação de empresas, etc. Ao final desse período, no intuito de medir o fenômeno intervencionista e, mesmo, de controlá-lo ou limitá-lo, surgiu, nos Estados Unidos e na Alemanha, a noção de despesa fiscal (*tax expenditure, Steuervergünstigungen*).<sup>383</sup>

Segundo Marcos Nóbrega, os incentivos diretos, como os subsídios, obrigatoriamente são registrados no orçamento, ao passo que os incentivos fiscais, não. Assim, as renúncias fiscais acontecem com pouca ou nenhuma transparência, embora exista previsão constitucional que obriga o ente público a demonstrar a estimativa de incentivos dessa ordem. A concessão dos incentivos fiscais representa um mecanismo mais conveniente para driblar o processo orçamentário.<sup>384</sup>

As despesas tributárias e financeiras trazem uma ligação que acarreta um problema de opção que se põe quanto ao uso de umas ou de outras, cuja decisão depende do objetivo de controle e conseqüentemente, de custos administrativos, além da transparência. As despesas financeiras são mais transparentes e mais fáceis de controlar do que as despesas tributárias, que, mesmo quando contabilizadas, são objeto de menor controle. Em geral, as despesas tributárias (isenções fiscais) envolvem um menor ônus burocrático que as despesas financeiras em geral.<sup>385</sup>

---

<sup>382</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 325.

<sup>383</sup> Idem, ibidem, p. 326-327.

<sup>384</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>385</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 384-385.

Manuel Henrique de Freitas Pereira explica que a vantagem das despesas financeiras, que, por terem natureza orçamentária de despesas públicas, obrigam ao exame permanente da sua justificação, face às finalidades que perseguem, enquanto que as despesas tributárias (isenções fiscais) tendem a subsistir mesmo para além dos objetivos que determinaram a sua criação. E completa o autor: "os respectivos beneficiários tomam-nos como um direito adquirido e procuram encontrar sempre justificação através de pressões sobre o poder político, para o seu contínuo alargamento e prolongamento no tempo."<sup>386</sup>

Os incentivos tributários que operam na vertente da receita poderiam ser substituídos por desembolsos diretos cujos efeitos fossem equivalentes aos gastos fiscais que favoreçam certos contribuintes, estimulem certas atividades ou protejam certas fontes de rendimentos. Porém, é mais fácil renunciar às receitas que ainda estão por vir do que as disponibilidades que já se têm, sobretudo de dinheiro.

Os incentivos fiscais são bem mais difíceis de ser controlados do que os gastos diretos. Segundo Marcos Nóbrega, no caso do controle dos Tribunais de Contas no Brasil, o controle é incipiente, "tanto na consciência da importância de fiscalização dos incentivos fiscais, quanto na forma operacional de proceder às auditorias." Assim, os poderes executivos preferem esse instrumento. Os investimentos diretos transitam no orçamento e são considerados despesas, submetendo-se a rigorosos controles orçamentários, o que torna "esses mecanismos mais transparentes, porém menos interessantes ao poder proponente."<sup>387</sup>

No caso brasileiro, não com o objetivo de evitar, mas, sim, de dotar de maior racionalidade e transparência a concessão de incentivos fiscais, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF passou a estabelecer limites para que os entes federados possam renunciar receitas mediante incentivos fiscais. Segundo Marcos Nóbrega, a LRF trata a renúncia fiscal como se fosse uma nova despesa (despesa tributária) e, por isso, estabelece mecanismos de compensação.<sup>388</sup>

Há de se questionar quando a concessão de incentivos fiscais corresponde verdadeiramente a uma despesa fiscal. Observem-se, por exemplo, nesse sentido, as reduções de alíquotas concedidas recentemente IPI no período posterior à recente crise econômica

---

<sup>386</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 385.

<sup>387</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>388</sup> Idem, *ibidem*.

mundial.<sup>389</sup> Tais desonerações não devem ser consideradas gastos tributários, visto que uma das funções precípuas do IPI,<sup>390</sup> dado o seu caráter extrafiscal, é a de servir de instrumento de política econômica do governo.

Como bem observa Marcos Nóbrega, há de se considerar que “os diferimentos de pagamento de imposto não podem ser considerados gastos tributários, posto que não há redução efetiva de arrecadação, mas, sim, uma postergação do pagamento.” O mesmo não se dá com a remissão (perdão do pagamento) do tributo, ou ainda, com o ICMS, cujas isenções ou diminuição de alíquotas constituem um desvio da estrutura original do tributo, revestindo-se, assim, de uma renúncia fiscal.<sup>391</sup>

Porém, deve-se procurar observar as despesas tributárias sob uma visão proveitosa. Qualquer investimento em prol de um proveito qualquer exige um desembolso de dinheiro. A concessão de incentivos fiscais não poderia ser vista apenas pelo lado da despesa, mais ainda, uma despesa sem retorno qualquer. Há de se considerar o desenvolvimento nacional, especialmente a redução das desigualdades regionais. Não se deve enxergar a intervenção estatal pela via dos incentivos apenas por seus aspectos negativos. Ao contrário, deve-se buscar as utilidades do instituto, fazendo com que o proveito experimentado seja partilhado com a população e não somente com os interesses meramente privados.

Assim, a concessão de incentivos fiscais quaisquer, sejam despesas financeiras – os incentivos fiscais que incidem sobre as despesas - sejam despesas tributárias – os incentivos fiscais que incidem sobre as receitas, correspondem ao exercício da extrafiscalidade, que objetiva fins diversos, entre eles, o desenvolvimento econômico. As despesas fiscais devem-se compensar com os benefícios pretendidos em prol da população de uma região, uma análise favorável do benefício obtido em face do gasto dispendido.

---

<sup>389</sup> Em dezembro de 2008, o governo reduziu as alíquotas do IPI. Logo após a redução, desde o início de 2009, observou-se um crescimento nas vendas de automóveis. Segundo informações da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (ANFAVEA), a indústria automobilística nacional teve uma recuperação de 92,7% na fabricação de veículos (veículos comerciais leves e caminhões). Passando de uma produção de 96,6 mil unidades em dezembro de 2008 para 186,1 mil em janeiro de 2009. Apesar de observar uma queda de 27,1% em relação a janeiro de 2008 (255,2 mil unidades) o setor comemorou a retomada de crescimento em curto espaço de tempo. POGGETTO, Priscila Dal. Indústria acelera e produção de veículos quase dobra em janeiro: setor registrou retomada de 92,7% na fabricação de veículos. Número cresceu de 96,6 mil em dezembro para 186,1 mil unidades. **O portal de notícias da Globo**. Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Carros/0,,MUL9932209658,00INDUSTRIA+ACELERA+E+PRODUCAO+DE+VEICULOS+QUASE+DOBRA+EM+JANEIRO.html>. Acesso em 20 out. 2009.

<sup>390</sup> Não se deve olvidar que o IPI é um dos grandes arrecadadores de receita tributária em favor da União, além de constituir-se em fonte de receita para os Estados e Municípios através da repartição de receitas tributárias e dos fundos de participação (arts. 159, CR/88).

<sup>391</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

### 3.11. Síntese do terceiro capítulo

Em virtude dos recursos obtidos através da tributação, a atividade financeira do Estado não é um fim em si mesma, pois o que se pretende é tão somente promover a devolução das riquezas obtidas da sociedade através da prestação de serviços públicos de qualidade. A fiscalidade de até então não mais se mostra suficientemente capaz de atender a todos os anseios da sociedade. A economia nacional não mais se regula autonomamente, e a atuação estatal sobre o processo econômico é indispensável. A tributação indutora é instrumento de promoção do desenvolvimento econômico nacional.

Diante do novo perfil do Estado, este se utiliza de um conjunto de normas jurídicas que regula a utilização de instrumentos fiscais, com o objetivo de obter resultados não meramente arrecadatários, ou seja, extrafiscais, principalmente em sede de política econômica e social. Pelo estudo do direito econômico fiscal, correlação entre direito econômico e tributário, o Estado intervém na economia via tributação, através da concessão de incentivos fiscais, em busca do desenvolvimento econômico. Mas, na verdade, não existem tributos extrafiscais em sua total plenitude, pois, em verdade, todo tributo terá, também, uma importância sob a ótica da fiscalidade. Ou ainda, toda fiscalidade tem certa dose de extrafiscalidade.

Qualquer medida de natureza extrafiscal não deve ser habitual, apenas excepcional. O que se quer é concretizar um objetivo determinado pelo legislador, premiando ou, ao menos, não penalizando aqueles que se comportam, conforme o desejo do legislador e penalizando aqueles se comportam contrariamente ao desejo do legislador, embora não estivessem obrigados a se adequarem ao desejado. Assim, suporta-se deixar de arrecadar em prol de um comportamento desejado; caso contrário, o Estado se contenta com a arrecadação de receitas que funcionaram como sanção (opcional) ao comportamento não desejado.

Assim, busca-se consolidar o objetivo de desenvolver as atividades econômicas privadas, transformando-as de meramente irrelevantes do ponto de vista do interesse estatal para desenvolvedoras da ordem econômica nacional, produzindo riquezas, gerando empregos, reduzindo desigualdades regionais e produzindo novas riquezas para a sociedade, sob a forma de ingressos tributários.

À luz do estudo das normas tributárias indutoras, os benefícios fiscais são benesses concedidas pelo legislador, independentemente da realização de uma atividade desejada por ele. Os incentivos fiscais correspondem a desonerações que exigem uma contraprestação dos destinatários da norma desonerativa. Estes, sim, correspondem a uma espécie de norma

tributária indutora, pois direcionam os destinatários dos incentivos fiscais a se comportarem de acordo com o desejo do legislador, não aproveitando do benefício em caso de não cumprimento do comportamento desejado. Como dito anteriormente, os incentivos fiscais são benefícios fiscais qualificados pela contraprestação do destinatário da norma tributária.

Extrafiscalidade é sinônimo de mudança dos *status quo* do sistema econômico e do mercado, por compreender a atração de investimentos em determinadas regiões em que se busca um desenvolvimento sustentável e duradouro. Os incentivos fiscais fogem à ideia de neutralidade do período liberal, devendo-se proporcionar vantagens aos desiguais, em prol de uma não-discriminação tributária.

Destaque-se que não se pode restringir a direção estatal por meio de normas tributárias, uma vez que essas pressupõem a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Por outro lado, não apenas o efeito confiscatório estaria sendo realizado mas também a violação a outros princípios que informam a tributação, como a própria capacidade contributiva e a proporcionalidade. Pois as normas tributárias indutoras são, antes de normas indutoras, normas tributárias, porque elas têm a natureza de estimular e/ou desestimular comportamentos que vão ser decididos pelo próprio destinatário das normas.

Assim, somente são compatíveis com a sistemática de normas tributárias indutoras os incentivos fiscais que correspondam à realização de algum fim desejado pelo legislador, como o desenvolvimento econômico nacional e, sobretudo, a promoção da redução das desigualdades regionais. A concessão de incentivos fiscais deve ser entendida como algo mais que um mero instrumento de intervenção do Estado. São, antes, como um canal para promover um desenvolvimento mais humano, agregando qualidade de vida à população, seja por meio de empregos, seja pelo acesso à cultura e pela geração e redistribuição de renda.

Os incentivos fiscais concedidos sob amparo constitucional são legítimos, enquanto se nutre o desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que consista de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, prestando-se constitucionalmente à diminuição de desigualdades ou fortaleça os direitos sociais sob a condição de renúncia de receita ou de gasto público.

Mesmo que consistam em despesas fiscais, quando bem utilizados, os incentivos fiscais têm um destacado papel promocional, que consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, sobretudo, os determinados no texto constitucional.

Os incentivos fiscais podem se mostrar, através de espécies diversas, que, muitas vezes, podem confundir-se entre si. O próximo capítulo trata dos incentivos fiscais em espécie, além de outras figuras similares a estes.

## 4. INCENTIVOS FISCAIS EM ESPÉCIE E FIGURAS AFINS

### 4.1. Incentivos que operam sobre a despesa e sobre a receita pública

Para regular a atividade interventiva estatal sobre o domínio econômico, têm-se utilizado incentivos fiscais, conhecidos por terminologias diversas, na busca da realização de fins maiores que a simples arrecadação. A imprecisão da expressão incentivos fiscais e seu uso de forma ampla geram confusões com outros institutos de direito tributário e direito financeiro,<sup>392</sup> como a isenção (não-incidência legal), a imunidade (não-incidência constitucional), entre outros.

É comum, tanto no Brasil como no exterior, que se fale numa série de incentivos fiscais aos agentes econômicos, tais como: subvenções, subsídios, benefícios fiscais, incentivos fiscais, incentivos financeiros, incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação).

O próprio constituinte não precisou as espécies de incentivos fiscais, previstos no texto constitucional, como se observa da leitura do artigo 150, § 6º:

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

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

De qualquer forma, toda e qualquer vantagem tem uma expressão econômica e financeira. Em consequência, haverá sempre uma face das citadas figuras que deverá ser investigada e ponderada: a face da despesa pública. Assim, as figuras em tela são conversíveis entre si, sendo uma questão secundária as suas formas, já que o que importa é a expressão do

---

<sup>392</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho dividiu as hipóteses desonerativas em exonerações qualitativas e quantitativas. Nas primeiras, permite-se o afastamento integral da norma impositiva, como a isenção e a imunidade. As segundas seriam as demais formas de redução da carga tributária, seja com base na extrafiscalidade ou na graduação principiológica, como a capacidade contributiva, a progressividade e a seletividade. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 116-205. Marcos André Vinhas Catão entende que embora o mestre mineiro tenha a virtude de afastar conceitos vagos, restou por tornar o estudo defasado, em função da evolução das formas de desonerações tributárias, notadamente os incentivos fiscais. Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 10 - ss.

benefício tanto para os agentes econômicos como para as finanças públicas.<sup>393</sup> Concorde-se com António Carlos dos Santos, pois “é irrelevante a forma que tal vantagem revista ou a técnica tributária utilizada (isenção, abatimento, dedução, perda total ou parcial da dívida, etc.) bem como o meio jurídico utilizado para a sua concessão”,<sup>394</sup> sendo mais importante a identificação de seu significado econômico e financeiro e a sua eficiência.

Os incentivos fiscais (tributários – na vertente da receita pública) consistem na não cobrança por parte da pessoa jurídica de direito público, que tem a competência tributária para instituir e cobrar certos tributos, no todo ou em parte, a determinados sujeitos que estariam obrigados a sujeitar-se à cobrança em geral em face das leis tributárias. Da leitura do artigo 150, § 6º do texto constitucional, percebe-se que qualquer desoneração fiscal é matéria de reserva legislativa, pelo que não pode a administração pública criar e aplicar benefícios fiscais que a lei não tenha previsto. No entanto, conforme observa Luís S. Cabral de Moncada, é prática corrente a diversificação das modalidades de aplicação por via administrativa, inclusive por via contratual dos referidos incentivos.<sup>395</sup>

Adilson Rodrigues Pires e Marcos André Vinhas Catão dividem os incentivos em duas categorias, os que operam sobre a despesa – incentivos financeiros, e os que operam sobre a receita – incentivos fiscais ou tributários. Os primeiros permitem controle orçamentário mais eficaz, embora os últimos sejam considerados os incentivos fiscais por excelência. A concessão de incentivos fiscais com base na desoneração fiscal exige prudência, devendo manter coerência com os princípios da Administração Pública - legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, CR/88), além das limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152, CR/88) e outras normas de direito financeiro, constantes na Carta Magna.<sup>396</sup>

Como observa Luís S. Cabral de Moncada, do ponto de vista da política econômica, são preferíveis os benefícios (incentivos)<sup>397</sup> fiscais que operam sobre a despesa pública. Consistem na dedução ou abatimento da prestação tributária em si mesma considerada. A

<sup>393</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 118.

<sup>394</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 506.

<sup>395</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 427.

<sup>396</sup> Cf. PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 20. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 58.

<sup>397</sup> Em Portugal, usa-se normalmente a expressão benefícios fiscais, o que corresponderia, aqui no Brasil, aos incentivos fiscais. Sobre a diferença terminológica entre as nomenclaturas, Cf. item 3.9 *retro*.

razão de ser da preferência por esta modalidade de incentivos consiste no seu menor custo administrativo, em comparação com os outros tipos de benefícios (incentivos) fiscais.<sup>398</sup>

A Constituição de 1988 identifica normas programáticas destinadas ao estímulo de certas atividades econômicas: a promoção do desporto<sup>399</sup>, da cultura<sup>400</sup> e da ciência e tecnologia<sup>401</sup>, cujo conteúdo revela pouca objetividade no que tange à definição e regulação do assunto incentivos fiscais. Observe-se o artigo 174 em seu *caput* e § 1º:

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. (grifou-se)

O texto constitucional possibilita a atividade intervencionista estatal em prol de interesses públicos e coletivos, como na competência outorgada a todos os entes da federação a combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (art. 23, X, CR/88). Acrescente-se que, nas limitações constitucionais ao poder de tributar, o constituinte estabelece vedação à União de instituir tributo que não seja uniforme no território nacional, que implique preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CR/88).

Uma mera análise superficial leva a concluir-se, de imediato, que tanto o legislador quanto a doutrina e a jurisprudência ocuparam-se consideravelmente acerca dos incentivos que atuam na vertente da receita pública<sup>402</sup> do que sobre os que atuam sobre a despesa pública. Em virtude da multiplicação de incentivos sobre a forma de isenção ou anistia, têm-se desenvolvido incentivos fiscais não eficazes, em virtude da dificuldade de seu controle, necessitando-se de um incremento no tocante a estes.<sup>403</sup>

<sup>398</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 428.

<sup>399</sup> Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: [...]

<sup>400</sup> Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

<sup>401</sup> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

<sup>402</sup> Destaque-se a preocupação do constituinte na concessão de isenções de ICMS pelos Estados-membros (art. 155, § 2º, XII, 'g', CR/88). Sobre o assunto, Cf. o capítulo V *infra* sobre o regime jurídico da concessão de isenções em matéria de ICMS.

<sup>403</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 58.

Não deveriam fugir de tal controle os incentivos financeiros, que tentam, por vezes, mascarar uma despesa de origem efetivamente tributária, operando, diretamente, mediante a compensação, em determinada espécie impositiva. Citem-se os financiamentos que são concedidos por alguns Estados da federação com abatimento do ICMS devido, com o objetivo de esquivar-se da vedação contida no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, que impõe a edição de convênios para a instituição de isenções, incentivos e benefícios.<sup>404</sup>

Os incentivos que atuam na vertente da receita pública estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. Segundo Ricardo Lobo Tôrres, a diferença entre receita e despesa é apenas jurídico-formal, uma existe em função da outra; tanto faz se diminuïrem as receitas por isenções ou deduções como se aumentarem as despesas pela restituição de tributos<sup>405</sup> ou subvenção.<sup>406</sup> Em tese, a mesma consequência será obtida: “o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte.”<sup>407</sup>

Assim, devem ser controlados os incentivos sobre a despesa pública como as subvenções e os subsídios e também os incentivos que atuam na esfera da receita pública, como os demais incentivos, ainda que denominados ou estruturados como incentivos financeiros.

## 4.2. Subvenções

As subvenções são transferências de receitas para cobrir despesas de órgãos públicos ou privados. Para suprir as próprias carências, o Estado subvenciona as entidades privadas em sua atividade quase pública. As características principais das subvenções econômicas consistem na sua natureza de incentivo financeiro, na necessidade de sua previsão em lei e em orçamento bem como na discricionariedade de sua entrega pela Administração Pública.<sup>408</sup>

---

<sup>404</sup> Cf. BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a Incentivos Financeiros Estaduais. In **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 63. São Paulo: Dialética, 2000, p. 81-99.

<sup>405</sup> As restituições de tributos consistem em atos de devolução de tributos já recolhidos aos cofres públicos como forma de estimular certas atividades.

<sup>406</sup> Sobre a precisão terminológica da expressão subvenção, Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 378-380.

<sup>407</sup> Seguindo a doutrina norte-americana de Surrey, Ricardo Lobo Torres equipara os incentivos fiscais a verdadeiros gastos previstos na despesa pública (subvenção). O mesmo autor, baseado na doutrina, refere-se a ‘subvenções tributárias’, uma *contradictio in terminis*, demonstra que os incentivos fiscais têm a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, que operam na vertente da despesa, nada mais sendo do que uma subvenção mascarada. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 357-358.

<sup>408</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 235.

Segundo Adilson Rodrigues Pires, a subvenção é “conceituada como doação modal, cuja destinação é especificada pela pessoa jurídica de direito público concedente, segundo sua conveniência política.” E continua o referido autor que, de acordo com sua finalidade, podem ser destinadas a custeio ou investimento. No caso de custeio, o caráter típico de incentivo manifesta-se como verdadeira doação condicionada à realização de certa contrapartida pelo beneficiário. O propósito é o de incentivar atividade que não seria empreendida em condições normais. No caso de investimento – aporte de capital, pois consiste na transferência de recursos públicos para os cofres do ente privado visando à realização de um fim específico determinado.<sup>409</sup>

Assevera Modesto Carvalhosa que as subvenções são institutos de direito financeiro que consistem em ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, nos termos da legislação específica, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.<sup>410</sup>

Para Regis Fernandes de Oliveira, subvenção define-se como auxílio financeiro previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolverem atividades assistenciais, culturais ou empresariais, com o objetivo de suplementar recursos ou cobrir insuficiência de caixa.<sup>411</sup>

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 define as subvenções em seu artigo 12, § 3º, como “as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio<sup>412</sup> das entidades beneficiadas”. Podem ser de duas espécies: a) subvenções sociais: “as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa”; b) subvenções econômicas: “as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril”.<sup>413</sup>

José Souto Maior Borges observa que, até o pagamento do tributo, a matéria estará formalmente regida pelo direito tributário; após o pagamento, a matéria estará disciplinada

---

<sup>409</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 21-22.

<sup>410</sup> CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**, v. III. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 603.

<sup>411</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 379-380.

<sup>412</sup> Despesas de custeio são dotações para manutenção de serviços, conservação de obras e de bens imóveis.

<sup>413</sup> Da mesma maneira, tais noções são repetidas nos artigos 60 e 61 do Decreto 93.872, de 1986. Sobre as subvenções sociais e econômicas, Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 380-383.

pelo direito financeiro, sendo estranha ao campo da atuação das normas tributárias.<sup>414</sup> Além disso, por serem os incentivos, verdadeiras hipóteses de renúncia de receita, faz-se necessária a previsão orçamentária como forma de validação do benefício (art. 165, § 6º, CR/88).<sup>415</sup>

As diferentes figuras relacionadas às ajudas do Estado, dentre as quais as de natureza tributária, não obstante as distinções em suas formas, são consideradas espécies de subvenções. Elas impõem um ônus ao Estado (diretamente o ônus com a subvenção direta ou indiretamente com a diminuição da arrecadação tributária), “tendo uma expressão financeira que há de ser conciliada com os valores das ordens econômica, financeira e tributária.”<sup>416</sup>

Luís Eduardo Schoueri observa que o gênero das subvenções se enquadra nas normas da intervenção indireta de caráter financeiro, e assim, importa investigar se as normas tributárias indutoras, quando adotam a forma de incentivos fiscais (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, créditos tributários etc.) também se enquadram naquela categoria. Nesse sentido, parece acertado entender que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção. Ocorre uma subvenção, seja com uma prestação pecuniária, seja com uma renúncia de pecúnia por parte do Estado.<sup>417</sup>

Percebe-se que todas as desonerações fiscais são conversíveis entre si. Ainda que camufladas sob diferentes rótulos, operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidas em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é, apenas, jurídico-formal. Assim, nas palavras de António Carlos dos Santos, auxílios tributários, benefícios fiscais e despesa fiscal são noções estreitamente ligadas entre si, mas, de distinta natureza e amplitude.<sup>418</sup>

Marcos André Vinhas Catão, a respeito da controvérsia do uso da expressão subvenção e depois de trazer várias hipóteses de concessão de incentivos, afirma categoricamente que toda subvenção se trata de incentivo de caráter financeiro e, assim sendo,

---

<sup>414</sup> BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, n. 41-42, São Paulo, 1978, p. 50.

<sup>415</sup> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

<sup>416</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 119.

<sup>417</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 57-58.

<sup>418</sup> SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 319.

não está subjugada às restrições formais relativas à concessão de incentivos de natureza tributária.<sup>419</sup>

A outorga de vantagens para promover o desenvolvimento econômico exige um controle de viabilidade econômico-financeira e, também, dos seus efeitos no mercado. Os incentivos fiscais têm um papel fundamental para a redução dos problemas econômicos e sociais. Segundo André Elali, os auxílios estatais devem ser classificados, independentemente das formas jurídicas, “a partir da legitimidade de sua concessão e da eficiência que geram para o sistema econômico”, não se devendo admitir qualquer auxílio que viole as normas do sistema jurídico e que gerará “ao invés de benefícios, maiores problemas à realidade econômica e social e às contas públicas.”<sup>420</sup>

### 4.3. Subsídios

Os subsídios<sup>421</sup> consistem em instrumentos de transferência de recursos do governo para particulares, independentemente do fornecimento de bens e serviços. Um subsídio constitui uma modalidade de fomento econômico, que abrange um conjunto diversificado de providências administrativas que concedem atribuições de natureza pecuniária unilateral em favor de sujeitos econômicos, sem que estas fiquem constituídas na obrigação de reembolso, por isso se distinguem dos empréstimos. Destinam-se a tornar possível a manutenção de preços políticos, permitindo a determinadas empresas a venda de seus produtos abaixo do custo de produção. Embora não haja a obrigação de devolução do subsídio, este está condicionado a determinado desempenho econômico por parte dos beneficiários.<sup>422</sup>

Segundo Adilson Rodrigues Pires, os subsídios caracterizam-se como “toda ajuda oficial de governo, seja de natureza comercial, financeira, cambial ou fiscal, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país.” Os subsídios têm efeito de

---

<sup>419</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 65.

<sup>420</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 123.

<sup>421</sup> Os subsídios que também são chamados de subsídio subvenção, comparticipação, prêmio, etc. Cf. MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p.434.

<sup>422</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 237.

equalizador de preços, corrigindo distorções no mercado ou reduzindo desigualdades sociais regionais. Além disso, servem como instrumento de incentivo às exportações.<sup>423</sup>

A atribuição do subsídio depende de aceitação pelo seu destinatário de certas condições previstas em lei. O beneficiário pode ficar condicionado a compromissos que podem se converter em obrigações de fazer ou de não-fazer. O subsídio é a contrapartida às companhias para concretizar certos objetivos de política econômica. O conteúdo de tal incentivo financeiro é negociado entre os poderes públicos e as companhias, com evidente vantagem do ponto de vista da receptividade dos beneficiados com a política daqueles. Assim, o fundamento dessa forma de incentivo financeiro é a limitação da liberdade dos cidadãos, em favor dos objetivos dos poderes públicos.<sup>424</sup>

Marcos Villela Souto afirma que os subsídios podem ser: a) simples – sem imposições a serem cumpridas; b) condicionadas – com imposições por parte da Administração; c) anteriores ao exercício da atividade; d) posteriores ao exercício da atividade; e) periódicos – atribuídos regularmente e f) não periódicos – não atribuídos regularmente.<sup>425</sup>

A atribuição do subsídio depende da conclusão de um procedimento administrativo que começa pelo pedido do destinatário do benefício. Após a concessão do subsídio, o interesse legítimo transforma-se num direito subjetivo do beneficiário: “um direito de crédito a seu favor e contra a administração.”<sup>426</sup> Esta fica obrigada a proceder à entrega da importância pecuniária correspondente. É por esta razão que a noção de relação jurídico-administrativa se revela apropriada para o tratamento dogmático dos subsídios, pois, está em causa um conjunto de direitos e deveres recíprocos da administração e dos cidadãos.<sup>427</sup>

Questiona-se se os subsídios estão sujeitos a uma tipologia e condicionamentos pela lei ou se podem ser criados caso a caso, pela Administração, de acordo com o que esta julgue mais apropriado às circunstâncias. No primeiro caso, os subsídios constituiriam matéria

---

<sup>423</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 22.

<sup>424</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico.** 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p.434.

<sup>425</sup> SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Aspectos jurídicos do planeamento económico.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997, p. 60.

<sup>426</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico.** 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p.434-435.

<sup>427</sup> Segundo Luís S. Cabral de Moncada, o subsídio ou a subvenção assume uma natureza particular como ato administrativo. Não é uma autorização, porque esta remove obstáculos ao exercício de um direito preexistente na esfera jurídica do beneficiário, o que não se confunde, pois, antes do subsídio, o destinatário só dispõe de um mero interesse legítimo. Também não é uma licença, porque não atribui ao destinatário o direito de exercer uma atividade proibida. Também não é uma concessão, uma vez que não há transferência de uma atividade pública para o beneficiário, nem uma delegação, pois este não é órgão administrativo. Cf. MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico.** 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 435.

reservada à lei, ficando a sua outorga e condicionamentos gerais dependentes de necessária previsão legal. No segundo caso, a outorga dos subsídios não só quanto ao seu quantitativo mas também no tocante às espécies em análise e seus respectivos beneficiários, além de suas condições a serem exigidas poderiam ficar a cargo de um regulamento administrativo, de um despacho, ou mesmo, de um instrumento convencional à medida das conveniências e da situação financeira de cada interessado.<sup>428</sup>

As alternativas apresentam vantagens e desvantagens. Na primeira solução, ao fazer intervir o legislador nesta forma de fomento econômico, é a consequência de uma perspectiva garantística, pois a predeterminação legislativa dos comportamentos administrativos funciona como um limite para a liberdade da administração e conseqüentemente como garantia das posições jurídicas dos particulares. Deriva de uma visão democrática das relações entre a administração e a lei, quando aquela obrigatoriamente precisa estar vinculada a esta (art. 37, CR/88).

A segunda solução apresenta a vantagem de, invocando a liberdade da administração, poder responder mais celeremente à diversificação de exigências de necessidades, que estará sempre mais próxima à administração do que ao parlamento. As desvantagens são as da ausência de um esclarecido controle parlamentar sobre o rumo que a administração imprime à sua política de fomento.

Em concreto, coloca-se o problema no âmbito da reserva da lei de se saber se a vinculação à lei deve estender-se ao domínio da concessão de todas as prestações aos particulares ou se, pelo contrário, deve tal forma de atividade administrativa considerar-se essencialmente livre. Ora, a ordem jurídica tem presente que a defesa da liberdade dos cidadãos não consiste tão somente num espaço de abstenção estatal mas também em uma conduta claramente interventora que se concretiza em formas de atividades prestativas e conformadoras. Defende-se, então, que a atividade administrativa de conceder subsídios seja disciplinada pela reserva de lei.<sup>429</sup>

Outro argumento no mesmo sentido é que a administração prestativa é muito frequentemente um meio idôneo para a concretização pelos poderes públicos de um grande número de direitos fundamentais, especialmente econômicos, sociais e culturais. E a administração prestativa é o ponto final da concretização de direitos fundamentais, cabendo este papel originariamente à Constituição e, posteriormente, à lei, assumindo, assim, um significado importante.

---

<sup>428</sup> MONCADA, Luís Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 436-437.

<sup>429</sup> Idem, ibidem, p. 437-438.

Se for defensável e desejável o entendimento do alargamento da reserva da lei, esta também não poderá ser tão intensa que possa eliminar por completo a presença da discricionariedade e de certas margens de livre interpretação da lei em zonas de atividades, sobretudo no domínio das subvenções aos particulares. As matérias sujeitas à reserva de lei têm de ser por ela disciplinadas nos seus aspectos substanciais de maior importância. Segundo Luís S. Cabral de Moncada, isso significa que a lei terá que prever critérios objetivos de avaliação, quantificação, modo, destinatários das subvenções e subsídios.<sup>430</sup>

A densificação legislativa não poderá pretender encerrar exhaustivamente o critério de decisão no caso concreto, sobretudo em matérias que são tão rápidas e imprevisíveis que exigem um esforço do agente administrativo em adaptar-se a tais mudanças, baseado em elementos e pressupostos que a lei não pode nem deve fixar integralmente. Trata-se da questão das relações entre a economia e o direito, flexibilidade *versus* segurança jurídica.

Deve-se, também, perceber a necessidade de aprovação parlamentar em que se traduz a subvenção por ocasião da aprovação do orçamento em que se figura a previsão da referida despesa. Tal aprovação consiste na necessidade de controle legislativo da utilização dos recursos públicos, diferentemente da prefixação normativa, através de lei, das condições e termos da atividade administrativa de fomento econômico, afastando-se da pura liberdade administrativa. Para tanto, não basta a aprovação parlamentar do orçamento; a legalidade do subsídio não se satisfaz pela mera aprovação parlamentar. Para legalidade do subsídio, não basta a aprovação do orçamento; torna-se necessária uma norma legislativa autônoma que trate das condições mínimas de concessão do benefício.<sup>431</sup>

Pelo exposto, parece haver motivo para se exigir a prefixação legislativa dessa forma de fomento econômico. A política de subsídios não é matéria integralmente deixada à discricionariedade e liberdade administrativa, e esta forma de intervenção estatal na atividade econômica privada deve ter por fonte a lei.

#### **4.4. Outros incentivos financeiros**

O fomento manifesta-se, ainda, em outras medidas variadas, insusceptíveis de uma tipologia exhaustiva. No caso da fiança ou aval do Estado, tal modalidade de incentivo financeiro tem lugar em caso de contratos de empréstimos ou de financiamentos celebrados com instituições financeiras. A pessoa jurídica de direito público que dá a fiança (garantia

---

<sup>430</sup> MONCADA, Luis Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 439.

<sup>431</sup> Idem, *ibidem*, p. 439-440.

obrigacional) ou a avaliza (garantia cambiária) fica vinculada a todas as obrigações contratuais estipuladas, se a companhia tomadora do empréstimo ou financiamento não cumprir o ajustado. Não cumprida a obrigação, a responsabilidade recairá sobre o fiador ou avalista, ficando a este assegurado o exercício da via regressiva.<sup>432</sup> Luís Cabral de Moncada destaca que, em alguns contratos de garantia fidejussória, o Estado passa a deter poderes especiais de fiscalização sobre a atividade da companhia afiançada ou avalizada e no fato de poder transformar-se de credor em sócio.<sup>433</sup>

A garantia se constitui em um incentivo que pode se apresentar para assegurar a emissão de debêntures ou garantia de emissão de obrigações.<sup>434</sup> Em ambos os casos, companhias interessadas em obter condições para desenvolver atividades de interesse público apresentam compromisso de a Administração Pública se responsabilizar pela dívida em caso de inadimplemento.<sup>435</sup>

Nessa modalidade de incentivo, o Estado declara tomar a responsabilidade pelo reembolso das obrigações emitidas por uma sociedade empresária. A garantia é dirigida à generalidade de credores e não, a credores determinados. Objetiva-se financiar o desenvolvimento empresarial através do mercado de títulos, dispensando-se o auxílio de empréstimos bancários. Tal medida é relevante em situações em que o preço do crédito é muito alto.<sup>436</sup>

Outra modalidade de incentivo ao desenvolvimento econômico é o desenvolvimento do mercado de títulos. O fomento do mercado de títulos reside em colocar ao dispor das sociedades empresárias meios para atrair capitais, assim resolvendo o possível problema de autofinanciamento, sem a necessidade de recorrer a empréstimos bancários, modalidade de financiamento quase sempre cara para quem contrai os empréstimos.

Em Portugal, Luís S. Cabral de Moncada relata que não é por outra razão que seja objetivo da política econômica o referido incentivo através de isenções fiscais (Decreto-lei nº 409, de 29 de setembro de 1982) dos dividendos atribuídos aos sócios e aos ganhos derivados

---

<sup>432</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 235.

<sup>433</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 429-430.

<sup>434</sup> Tal garantia se refere ao fomento econômico através do qual o Estado declara tomar a responsabilidade pelo reembolso das obrigações emitidas por uma companhia. A garantia não é dirigida a credores determinados, mas a qualquer um deles. Assim, é possível financiar o desenvolvimento das companhias, sem a necessidade de recorrer a empréstimos bancários, principalmente em situações em que o crédito tem um custo muito alto. No caso das garantias, a Administração se responsabiliza pelo reembolso de todos os títulos emitidos, quem quer que seja o titular, enquanto que, no caso de fiança ou aval, a responsabilidade pelo pagamento cabe à instituição financeira.

<sup>435</sup> Cf. SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 236.

<sup>436</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 430.

do aumento de capital por emissão de ações bem como de juros atrativos para títulos da dívida pública e de regimes fiscais que favoreçam as emissões de maiores prazos no mercado de obrigações. Do mesmo modo, outras ajudas financeiras ao empresariado condicionavam-se, em geral, à obrigatoriedade de cotação das respectivas ações em bolsa de valores.<sup>437</sup>

No caso dos empréstimos, estes são concedidos em três categorias: a) empréstimos efetuados diretamente pelo Tesouro Nacional, pelos Tesouros Estaduais ou pelos Tesouros Municipais; b) créditos facultados por fundos especiais de apoio à atividade econômica e c) empréstimos concedidos por empresas públicas ou sociedades de economia mista de natureza bancária, como Bancos de Desenvolvimento, Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico foi criado pela Lei nº 1.682, de 20 de junho de 1962, em seu artigo 8º. Este tinha a função de agente do governo nas operações financeiras de fomento da economia nacional, enquadrando-se como empresa pública – Lei nº 5.662, de 21 de junho de 1971. Dentro de sua estrutura, foi criado um fundo de financiamento para aquisição de máquinas e equipamentos industriais (Finame) – Decreto nº 55.275, de 22 de dezembro de 1964.<sup>438</sup>

São objetivos do BNDES, entre outros: a) a reestruturação da indústria, procurando adequá-la a um maior grau de competição doméstica e internacional; b) a modernização e a adequação da infraestrutura econômica, privilegiando a realização de investimentos pelo setor privado; c) a modernização do setor agropecuário, privilegiando a incorporação e a difusão de novos conhecimentos tecnológicos e d) a conservação do meio ambiente.

Os empréstimos têm por objetivos: a) implantação ou expansão da capacidade produtora; b) capacitação tecnológica; c) aumento da produtividade e qualidade; d) conservação e controle do meio ambiente; e) compra e imobilização de máquinas e equipamentos; f) produção de máquinas e equipamentos para exportação; g) importação de máquinas e equipamentos; h) capitalização da empresa privada nacional; i) reestruturação empresarial visando à adequação da estrutura industrial do país através de fusões, incorporações, cessões ou aquisições de uma companhia por outra, resultando em aumento de competitividade.<sup>439</sup>

Para fugir da discussão sobre guerra fiscal, os Estados disfarçam a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS e suas limitações trazidas na carta constitucional. Ao invés de uma isenção do referido imposto, os Estados oferecem linhas de crédito específicos

---

<sup>437</sup> MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 431-432.

<sup>438</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 236.

<sup>439</sup> Idem, *ibidem*, p. 237.

para financiar parte do ICMS. Com encargos abaixo do mercado, aliados a prazos generosos, os empréstimos são bastante convidativos. No final das contas, o resultado para as empresas é o mesmo dos incentivos fiscais em geral, desoneração e queda de receita tributária.<sup>440</sup>

O crédito presumido não se constitui em figura desonerativa típica; é, em verdade, uma técnica legislativa financeira para adequação do montante a ser tributado, não sendo, assim, previsto no Código Tributário Nacional, tampouco no texto constitucional. Ele tem natureza jurídica variada, podendo, por vezes, tratar-se de um subsídio, de uma subvenção ou de uma mera redução da base de cálculo. Normalmente, operam no campo dos impostos não-cumulativos, sob a forma de um valor que se adiciona ao montante destacado ou cobrado nas operações e prestações anteriores. Encontra-se presente não somente no ICMS mas também no âmbito do PIS/COFINS, destinando-se a recompor os custos desses tributos na produção de bens e mercadorias a serem exportados mediante crédito presumido na base de cálculo do IPI. O crédito presumido também é utilizado como forma de prevenir a dupla tributação internacional da renda pelos tratados internacionais.<sup>441</sup>

Outros incentivos financeiros podem ser percebidos: a) assistência técnica prestada por entidades da Administração Pública às atividades de produção e comercialização das companhias privadas; b) concessão de crédito a juros baixos; c) dilatação de prazos para amortização de empréstimos bancários durante certos períodos; d) desenvolvimento do mercado de títulos, visando colocar à disposição meios de atrair capitais, sem a necessidade de recorrer a empréstimos; e) políticas de proteção e estímulo à produção agrícola; f) protecionismo à produção nacional e g) pólos industriais e comerciais que recebem investimentos em infraestrutura com o objetivo de instalar companhias em determinada região.<sup>442</sup>

#### **4.5. Isenção tributária - definição e natureza jurídica**

Os autores nacionais mais tradicionais não têm definido a isenção, modalidade de exclusão do crédito tributário, de forma uniforme. Rubens Gomes de Sousa refere-se à isenção como “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento do

---

<sup>440</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 98.

<sup>441</sup> Idem, *ibidem*, p. 72.

<sup>442</sup> SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 239-240.

tributo devido.”<sup>443</sup> Ruy Barbosa Nogueira conceitua a isenção como “dispensa de pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa em lei e, por isso mesmo, excepcional.”<sup>444</sup>

Walter Barbosa Corrêa, com fundamento no CTN, define a isenção fiscal “como fenômeno tributário que impede, por expressa disposição normativa, o surgimento do crédito tributário decorrente de obrigação que tenha por objeto o pagamento do tributo.”<sup>445</sup>

Diante da isenção, Luiz Emygdio F. Rosa Jr. explica que, inicialmente, entendia que o fato gerador ocorria, e a relação jurídico-tributária se instaurava, ratificando a existência da obrigação tributária, mas entendia que inexistia o crédito tributário por ausência de lançamento, posição agasalhada pelo Supremo Tribunal Federal anteriormente. Num momento posterior, este reformulou seu entendimento, baseado numa corrente doutrinária mais moderna.

Ele passou a entender que, na isenção, não há incidência e, assim, não se instaura a relação jurídico-tributária, e o tributo não é devido. A lei tributária contém norma impositiva, determinando que, se a situação abstrata prevista vier a acontecer, a relação jurídica nasceria, mas, do outro lado, a lei isencional contém norma que suspende a eficácia da norma tributante. E arremata que “se a lei isencional vier a ser revogada, a lei de incidência readquire sua eficácia.”<sup>446</sup>

A conjugação de duas leis que versem sobre o mesmo fato, uma determinando que há relação jurídica, a outra determinando que não há, resultaria na inexistência de correlação entre a hipótese de incidência e o fato gerador, correspondendo a um fato sem relevância para o mundo jurídico.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres explica que “com a isenção, o fato abstrato deixa de existir, e assim não pode nascer nenhuma obrigação tributária.”<sup>447</sup> Isso leva a concluir que a lei isencional invade o campo de incidência do fato gerador da obrigação tributária, impedindo que esta surja, correspondendo à não-incidência da lei tributante.

O lusitano Manuel Henrique de Freitas Pereira afirma que a isenção é um benefício em virtude do qual, embora exista o pressuposto previsto na lei como fonte de tributação, por razões extrínsecas, de conveniência política ou econômica, a tributação é afastada, temporária

---

<sup>443</sup> SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97.

<sup>444</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 171.

<sup>445</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 456.

<sup>446</sup> ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 676.

<sup>447</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 304.

ou definitivamente. A isenção tem natureza de fato impeditivo, autônomo da incidência tributária. Porém, segundo o autor, nem todas as isenções podem ser qualificadas como benefícios fiscais; por vezes, usam-se as isenções por razões técnicas, para, por exemplo, evitar uma dupla tributação.<sup>448</sup>

José Souto Maior Borges leciona que a isenção é uma hipótese de não-incidência qualificada, decorrente de lei ordinária, pois a pessoa ou o objeto isento poderia ser alcançado pela tributação, se excepcionalmente a lei isencional não o tivesse colocado fora do seu campo de incidência. Não é que o fato jurídico sujeito à tributação e concomitantemente sujeito à isenção não exista no mundo jurídico, como querem alguns. Na verdade, a conjugação de duas regras, uma incluindo, a outra excluindo o fato do enquadramento de tributação, transforma o fato gerador em fato isento.<sup>449</sup>

Como a regra de isenção é de direito excepcional, a norma tributante não incidiria, pois seria um equívoco admitir a existência de obrigação tributária insusceptível de produzir efeito jurídico. Na relação jurídica da isenção, não existe sequer obrigação tributária principal, porque ocorreria uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada.

Paulo de Barros Carvalho, procurando fugir das definições que primavam pela negativa, partiu da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento ou de conduta e em normas de estrutura, inserindo, nestas últimas, as regras de isenção. Para ele, o preceito da isenção subtrai parcela do campo da abrangência do critério antecedente ou do consequente da norma tributária, paralisando a atuação da regra-matriz de incidência para certos e determinados casos.<sup>450</sup> Demonstra assim que a norma de isenção diminui o campo de incidência da norma tributante, mas não a elimina.

Como bem observa Roque Carrazza:

Como quer que seja, os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interesse e ainda tão pouco explorado assunto.<sup>451</sup>

---

<sup>448</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 395.

<sup>449</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155 e 159.

<sup>450</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

<sup>451</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 817.

Sacha Calmon Navarro Coêlho discorda dos conceitos de dispensa legal do tributo devido (Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Castro Falcão, Rubens Gomes de Sousa, José Washington Coelho, Cláudio Martins, Walter Paldes Valério e Fábio Fanucchi).<sup>452</sup>

Nesse sentido, concorda com José Souto Maior Borges, quando justifica o equívoco na natureza jurídica do instituto em que se posicionaram os doutrinadores nacionais supracitados, quando se basearam em conceituações similares na doutrina estrangeira.

Em contrapartida, Sacha Calmon Navarro Coêlho discorda de José Souto Maior Borges em sua conceituação de isenção como hipótese de incidência legalmente qualificada. Aquele acrescenta à doutrina deste que a norma tributante é resultante de uma combinação de leis ou artigos de leis existentes no sistema jurídico. As leis que definem os fatos tributáveis “se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação.”<sup>453</sup>

A visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho a respeito do fenômeno da tributação criou uma regra de que a hipótese de incidência da norma jurídica de tributação é o resultado de uma expressão matemática, representada pela existência dos fatos tributáveis subtraídos de fatos imunes e fatos isentos. E por fim, volta a concordar com José Souto Maior Borges, embora não expressamente, quando afirma que é incorreto afirmar que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção, ou seja, que elas existissem autonomamente, pois tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico.

Concluem José Souto Maior Borges<sup>454</sup> e Sacha Calmon Navarro Coêlho que as incidências das normas jurídicas tributária e isencional ocorrem num mesmo momento, criando uma situação jurídica única, em que uma norma não excluiria a outra, mas apenas empresta à outra uma nova feição. Nesse sentido, bem observa Roque Carrazza que “a lei isentiva confere uma nova fisionomia à norma jurídica tributária, que, assim, deixa de alcançar certos fatos.”<sup>455</sup> E arremata que “a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente, formando uma única norma tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada).”<sup>456</sup>

---

<sup>452</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 150 e 151.

<sup>453</sup> Idem, *ibidem*, p. 154.

<sup>454</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 155.

<sup>455</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 818.

<sup>456</sup> Idem, *ibidem*, p. 819.

Demonstrada a controvérsia em relação à natureza jurídica da isenção, a permanência ou não da obrigação tributária, o que se pode concluir é que, mesmo íntegra, esta se mostra esvaziada e anulada devido à impossibilidade de se efetuar o lançamento. Mas, uma coisa é certa: na isenção, o tributo não é devido, total ou parcialmente, estando o contribuinte desobrigado de recolhê-lo aos cofres públicos.

A isenção tributária não se confunde com outros institutos exonerativos, como a não-incidência, a imunidade, a não-sujeição, a anistia, a remissão e a alíquota zero, conforme será examinado a seguir.

#### **4.6. Isenção, incidência e não-incidência**

Isenção e não-incidência são figuras distintas, pois isenção decorre sempre de lei que regule a matéria ou o correspondente tributo, conforme exigência expressa no art. 150, § 6º, da Constituição da República de 1988. A lei que isenta impede que fato gerador, hipótese de incidência da norma de tributação, venha a dar origem à obrigação tributária, havendo não-incidência da norma que tributa. A incidência pode ser enfocada sob os aspectos econômico e jurídico.

Sob o ponto de vista econômico, incidir significa onerar definitivamente o contribuinte com a carga tributária, sem que haja repasse do ônus financeiro. A incidência pode ser direta, quando o contribuinte, designado em lei, é quem paga o tributo de maneira definitiva, sem que possa repassar o encargo para outra pessoa. A incidência é indireta quando ocorre o fenômeno econômico da repercussão, levando o contribuinte de direito a transferir o ônus do tributo para o contribuinte de fato que o suportará. Esta abordagem mais interessa às ciências econômicas, sendo pouco relevante ao estudo jurídico.

Do ponto de vista jurídico, o que, de fato, interessa “incidência significa a concreção da situação definida em lei como hipótese de incidência, ou seja, incidência é a ocorrência do fato gerador, fazendo com que o contribuinte seja alcançado pela regra de tributação.”<sup>457</sup>

Como as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, sujeitos ativo e passivo respectivamente, decorrem, obrigatoriamente, de normas jurídicas, criam-se direitos e deveres. No caso da norma jurídica tributária, que é uma norma de conduta, surge para o

---

<sup>457</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 674.

sujeito ativo o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o dever jurídico de recolher aos cofres públicos certa quantia.<sup>458</sup>

A norma jurídica que tributa é impositiva e condicional, decompondo-se em duas partes: hipótese e consequência.<sup>459</sup> Quando certa regra jurídica prevê certo comportamento através de uma hipótese, logo em seguida, prevê uma consequência. Se acontecido o fato juridicamente relevante, descrito como hipótese de incidência, decorre necessariamente a consequência; sendo assim, diz-se que a norma incidiu, que houve incidência.

A não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, pois os fatos não se enquadram no suporte fático legal. Se não houver este, não poderá haver qualquer consequência: o nascimento da obrigação tributária. No caso de isenção, o fato se configura como fato jurídico, ou jurígeno, suscetível de incidência de lei tributária, mas, em razão de uma lei isencional, impede-se que a obrigação nasça, sem que seja necessário falar-se em constituição do crédito tributário pelo lançamento.

A não-incidência pode ser pura ou juridicamente qualificada. A não-incidência é pura quando a lei não descreve uma determinada situação como hipótese de incidência tributária, ou seja, o fato fica fora do mundo jurídico tributário, não podendo ser qualificado como fato gerador. O legislador poderia ter definido a situação como hipótese de incidência, mas simplesmente não o fez.

A não-incidência juridicamente qualificada caracteriza-se pela supressão do exercício do poder de tributar pelo Estado. Neste caso, o legislador não teve a faculdade de incluir a situação como hipótese de incidência, na verdade porque se encontrava impedido por expressa determinação do ordenamento jurídico. José Souto Maior Borges estabeleceu que a não-incidência juridicamente qualificada poderia ser dividida em não-incidência legalmente qualificada, a isenção, e não-incidência constitucionalmente qualificada, a imunidade.<sup>460</sup>

Diante de uma hipótese de incidência, ou seja, da possibilidade do fato gerador do tributo, qualquer fato que não se enquadre nesta previsão legal, fora do campo coberto pela tributação, corresponde a caso de não-incidência do tributo. Mas se, por outro lado, o fato se enquadra na hipótese de incidência do tributo, dentro do campo de cobertura da regra jurídica de tributação, ocorre incidência, mas aquele ainda poderá ficar isento desta, desde que, e apenas, por determinação legal.

---

<sup>458</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 99.

<sup>459</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 80.

<sup>460</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 183.

Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior denomina de não-incidência de direito ou didática, quando o legislador, visando aclarar dúvidas, declara que o tributo não incide sobre determinada situação. Observe-se que, mesmo que não existisse tal dispositivo na norma jurídica, o tributo não seria devido, mas suscitaria dúvidas a respeito de sua incidência ou não. A situação não se confunde com a não-incidência pura ou de fato, quando a lei não define determinada situação como hipótese de incidência do fato gerador, nem com a isenção, que corresponde à supressão de parcela da hipótese de incidência.<sup>461</sup>

Normalmente, a confusão feita no uso dos termos isenção e não-incidência tem ensejado dúvidas intermináveis, que têm merecido críticas, pois muitos só reconhecem essa distinção diante de regra jurídica expressa. Mas não há de se exigir regra para a não-incidência de um tributo. Ou o fato encontra-se no mundo jurídico, suscetível de incidência da hipótese, ou não se encontra simplesmente inexistente diante do enquadramento da lei, caracterizando-se como hipótese de não-incidência, e nunca, de isenção.

#### **4.7. Imunidades – definição e sua relação com as políticas fiscais**

O instituto da imunidade tributária comporta-se de maneira uniforme, com poucas discrepâncias doutrinárias, marcado por um equilíbrio de conceitos. Paulo de Barros Carvalho observa que tal equilíbrio seria singular e estranho, pois o tema teria tudo para provocar grandes discussões.<sup>462</sup> A imunidade apresenta-se como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitando a competência outorgada aos entes públicos e excluindo o poder de tributar destes. Nas palavras de José Souto Maior Borges, “consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.”<sup>463</sup>

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, as alterações que as leis tributárias provocam nas hipóteses de incidência da norma tributária são qualitativas, pois qualificam ou desqualificam juridicamente os fatos, estando aptos ou não a gerar tributação. Mas as alterações que as leis tributárias ensejam nas consequências da norma tributária são quantitativas, afetando tão somente o *quantum* do dever jurídico de pagar tributos. No primeiro caso, o efeito desqualificante que as leis provocam nos fatos jurídicos impede a

---

<sup>461</sup> ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 682-683.

<sup>462</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 170.

<sup>463</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217.

incidência da norma de tributação, ou seja, não há obrigação. Nessa hipótese, encontram-se a isenção tributária e a imunidade. No segundo caso, há incidência da norma de tributação, havendo obrigação tributária. Apenas as condições de cumprimento do dever tributário são diminuídas, como nas reduções de alíquota ou base de cálculo.<sup>464</sup>

A imunidade tributária consiste na proibição de se impor tributo por determinação constitucional. Quando há imunidade, os entes que detêm competência tributária passam a ter uma limitação. Das espécies que impedem a ocorrência da tributação no país, trata-se da única veiculada no plano constitucional, daí por que tem sido referida como limitação absoluta ao poder tributário. Além disso, as imunidades mantêm relações com fatores jurídicos, políticos, financeiros e até econômicos importantes, tais como o pacto federativo, os direitos e as garantias constitucionais, as competências tributária e legislativa, as políticas fiscais e a hierarquia das normas jurídicas.<sup>465</sup>

Pode ocorrer que, embora a lei de tributação esteja em vigor, ocorrendo o fato gerador, não é possível que este sofra incidência da hipótese da lei que tributa, pois ela está proibida de operar sobre certos fatos, por disposição da Constituição da República. Neste caso, existe imunidade, pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior. A hipótese de imunidade impede a incidência de lei ordinária de tributação, sendo, assim, regra de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Não é que a imunidade subtraia competência tributária, pois esta consiste na soma de atribuições fiscais outorgadas aos entes públicos pela Constituição. O campo material imunizado nunca pertenceu à competência daqueles. Nas palavras de José Souto Maior Borges, “a competência tributária já nasce limitada, outorgando ao ente público o seu campo impositivo previamente reduzido.”<sup>466</sup>

A imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de instituir tributos, geralmente impostos,<sup>467</sup> ou, se já instituídos, de cobrá-los. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar a pessoa, a coisa ou o fato preservado por uma disposição da Lei Maior. A regra de imunidade configura, assim, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, devendo ser conceituada como regra de

---

<sup>464</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 142.

<sup>465</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 136.

<sup>466</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217.

<sup>467</sup> Paulo de Barros Carvalho critica a doutrina que afirma que a imunidade é aplicável tão somente aos tributos não-vinculados, ou seja, aos impostos, em virtude do princípio constitucional da igualdade (art. 151, I, CR/88). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 180 e 181.

exclusão ou restrição de competência tributária e não apenas de proibição da incidência da norma tributante.<sup>468</sup>

Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de isenção, na verdade, não se trata de isenção, mas, sim, de imunidade. E, se a lei, porventura, se referir à hipótese de imunidade, sem estar apenas reproduzindo, inutilmente, norma da Constituição, a hipótese não será de imunidade, mas, de isenção.

Como bem observa Roque Carrazza, “as regras imunizantes conferem aos beneficiários direito público subjetivo de não serem tributados”.<sup>469</sup> Assim, neste particular, pode-se dizer que a não-incidência (pura e simples) não se caracteriza como direito do contribuinte, pois é estranho ao mundo jurídico-tributário. Contrariamente, a não-incidência qualificada, legal (a isenção) ou constitucional (a imunidade), gera direito de não-incidência ao contribuinte.

Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, a Constituição da República. Tal conclusão é de entendimento muito mais tranquilo do que em se tratando de isenção, pois, enquanto nesta a não-incidência se dá em virtude de uma norma de exceção, de mesma hierarquia da norma tributante, naquela, a não-incidência se dá por determinação de norma hierarquicamente superior à legislação tributante.

Sob um olhar diferente, tem-se admitido que as imunidades podem constituir mecanismos de políticas fiscais, sendo instituídas para a implementação de determinadas políticas públicas. Cite-se a imunidade instituída através da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que conferiu proteção à tributação das receitas de exportação por meio de contribuições. Trata-se de medida relacionada à política econômica nacional, que tem buscado a ampliação de *superavits* da balança comercial, que compreende entradas maiores que saídas de dinheiro proveniente das exportações e das importações de bens.

Em decorrência do incremento das importações para atender ao aumento do consumo interno, provocado pela estabilização e valorização da moeda com a implantação do Plano Real, deu-se uma maior abertura da economia brasileira à concorrência internacional. Como consequência, houve um fraco incremento das exportações. Assim, o problema dos *deficits* voltou a preocupar o poder público, que teve de instituir uma política tributária condizente

---

<sup>468</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218 e 219.

<sup>469</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 678.

com suas finalidades, dando início à vedação da tributação sobre as exportações e, ao mesmo tempo, ao aumento do ônus fiscal sobre as importações.<sup>470</sup>

Nos termos anteriores, são diferentes os sentidos políticos e econômicos das imunidades previstas no texto original de 1988 e a imunidade da Emenda 33/01. Aquelas têm uma preocupação com as finalidades do Estado, enquanto que esta está restrita às análises sobre matérias de finanças e economia. As imunidades originárias são conquistas sociais e gozam do *status* de cláusulas pétreas. Entretanto, no caso da emenda constitucional, se trata de mecanismo de política fiscal, representando um método de intervenção estatal através da tributação mais favorecida para as exportações, visando-se ao incremento destas, que beneficiam a política econômica do Estado brasileiro.<sup>471</sup>

Por fim, segundo Luís Eduardo Schoueri, “as imunidades surgem como um limite à atuação das normas tributárias indutoras, quando impedem que o legislador se valha de técnicas de agravamento como forma de intervenção sobre o Domínio Econômico.”<sup>472</sup> Assim, as imunidades apresentam uma nítida relação com as normas tributárias indutoras, como no caso das imunidades dos livros, jornais e periódicos e papel destinado à sua impressão, incentivando o acesso cultural via leitura, em virtude de barateamento do preço final aos consumidores leitores.

#### 4.8. Isenção, remissão e anistia

Como nos institutos anteriores de exoneração tributária (não-incidência e imunidade), isenção tributária, remissão dos débitos tributários e anistia fiscal mantêm entre si uma certa relação de afinidade, porém não se confundem. Embora, aparentemente, possuam objetivo similar, exonerar o sujeito passivo do pagamento da obrigação principal, na verdade, esses três institutos possuem natureza diversa e, no ordenamento jurídico, funções inconfundíveis.

---

<sup>470</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 138.

<sup>471</sup> As imunidades, neste ponto de vista, podem ter tratamentos jurídicos diferentes, sujeitando-se a possíveis revisões ou não. “No futuro, portanto, a imunidade concedida às receitas de exportações poderia ser revista, de modo a atender às preocupações nacionais. Todavia, o mesmo não poderá ocorrer com as imunidades dos templos, dos partidos políticos e com os demais casos do texto originário, pois relacionadas à formação da República e da própria Democracia.” Cf. ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 139.

<sup>472</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 320.

José Souto Maior Borges observa que a conceituação equivocada de isenção como dispensa legal do pagamento de tributo devido induz à confusão entre isenção e remissão. Isso porque a lei que isenta impede que nasça a obrigação tributária, configurando hipótese de não-incidência e não se realizando concretamente o fato gerador da tributação. Contrariamente, a lei de remissão de débito tributário dispensa o pagamento de tributo, mesmo ocorrendo a realização concreta do fato gerador da tributação. Na isenção, não há tributação, enquanto a remissão supõe anterior incidência da regra jurídica de tributação.<sup>473</sup>

Remissão, do verbo remitir, significa perdão, indulgência, indulto,<sup>474</sup> diferente de remição, do verbo remir, que significa resgate. Aquela se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuridicidade da própria infração.<sup>475</sup>

Aliomar Baleeiro dividiu as exonerações tributárias em dois grandes grupos, exógenas e endógenas. As exonerações exógenas não alteram a estrutura da norma tributária, não negam a tributabilidade da hipótese de incidência, havendo o nascimento da obrigação tributária, que depois se extingue pela ocorrência de causa superveniente a seu nascimento, prevista em lei, como na remissão, na compensação, na transação, na prescrição e na decadência, ou ainda, pressupõem o cumprimento do dever tributário, anulando-lhes os efeitos, como na devolução de tributo pago indevidamente.<sup>476</sup>

As exonerações endógenas são normas, que atuam na estrutura interna de outra norma, denominadas por esta razão, por Paulo de Barros Carvalho, de normas de estrutura. Contrariamente às normas exógenas, não existe o nascimento sequer da obrigação tributária, tampouco do crédito tributário, como acontece na isenção, em alíquota zero, na redução de base de cálculo ou alíquota, e em deduções diversas autorizadas em lei.<sup>477</sup>

No tocante à isenção, não nasce o dever de pagar, nem a obrigação nem o direito de crédito da Fazenda Pública. A norma que isenta não é superveniente. Ocorrendo o fato isento, inexistente fato gerador, exclui-se o crédito, que nunca nasceu, nem poderia.<sup>478</sup>

José Souto Maior Borges observa que, quando a remissão, norma de exoneração exógena, se aplica às infrações e penalidades tributárias, ela se chama de anistia (arts. 180 a

---

<sup>473</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 211.

<sup>474</sup> Os penalistas designam indulto para o perdão da pena cominada para o crime, enquanto anistia corresponde ao perdão do delito. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 501.

<sup>475</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 467.

<sup>476</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 916.

<sup>477</sup> Idem, *ibidem*, p. 918 e 956.

<sup>478</sup> Idem, *ibidem*, p. 919.

182, CTN), “uma particular causa de exclusão da pena fiscal”,<sup>479</sup> embora as penalidades pecuniárias possam ser extintas por remissão. Assim, a anistia é uma subespécie do instituto da remissão, que se aplica, exclusivamente, a infrações e penalidades.

Na linha de raciocínio de Aliomar Baleeiro, na anistia, não se altera nem a estrutura interna da norma tributária nem a estrutura interna da norma sancionatória, daí, sua classificação como norma de exoneração exógena. Ocorre que a norma sancionatória atua com a prática da infração, mas a norma de anistia a anula.<sup>480</sup>

A norma que concede anistia exclui o crédito tributário que anteriormente se constituía. Diferentemente da remissão, a anistia não visa atenuar ou eliminar os efeitos desencadeados pelo dever de pagar tributo, mas extingue os efeitos já nascidos por atuação da norma sancionatória.

Remissão e anistia apresentam outros pontos em comum. As duas figuras encerram em perdão,<sup>481</sup> e ambas têm caráter retrospectivo, pois só se aplicam a fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que as introduz, sejam de natureza tributária ou relativos às infrações cometidas.<sup>482</sup>

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. apresenta os pontos que diferenciam a remissão da anistia: a) a primeira é causa de extinção do crédito tributário, enquanto a segunda é causa de exclusão; b) a remissão pressupõe a existência de lançamento, e a anistia é concedida antes da constituição do crédito tributário; c) remissão compreende tributos e penalidades, e a anistia só se refere à infração à legislação tributária, subsistindo o débito quanto ao valor do tributo e d) a remissão ocorre quando a penalidade já foi aplicada, enquanto que na anistia o Fisco ainda não tem ciência da infração.<sup>483</sup>

A respeito dos dois últimos itens, no que se correlaciona ao evento lançamento para constituição do crédito tributário, Roque Antônio Carrazza observa que, na anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, impedindo a constituição do crédito. Se já houver crédito constituído, o legislador não pode mais dispensá-lo pela anistia,<sup>484</sup> mas apenas pela remissão, que engloba dispensa de penalidades e, também, de tributos.<sup>485</sup>

---

<sup>479</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 213.

<sup>480</sup> Idem, *ibidem*, 2001, p. 213.

<sup>481</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 501.

<sup>482</sup> Idem, *ibidem*, p. 502.

<sup>483</sup> ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 658.

<sup>484</sup> Em sentido contrário, Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>485</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 852.

Observe-se, ainda, que isenção, anistia e remissão só poderão ser concedidas por lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente cada uma das matérias, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição da República.

Assim, a isenção impede que o tributo nasça, a remissão dispensa o pagamento do tributo devido e das penalidades relativas a infrações com créditos efetivamente constituídos, e a anistia exclui o crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. A lei que isenta é anterior ao nascimento do tributo, enquanto a lei que remite e a que anistia é posterior ao nascimento da penalidade. Ou seja, a remissão atinge o tributo, a anistia não, mantendo-o íntegro.

#### **4.9. Isenção e alíquota zero**

Nos impostos de competência da União, como os impostos de exportação e importação, IPI e IOF, o texto constitucional permite que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas destes, sem que seja necessária a edição de lei ordinária para tal. É uma exceção ao princípio constitucional da reserva legal (art. 153, § 1º, CR/88). A finalidade extrafiscal dos referidos impostos por motivos de política econômica justifica essa flexibilidade, proporcionando a qualquer tempo o aumento ou a redução de alíquotas.

Em virtude dessa peculiaridade, muitas vezes, costuma-se adotar o sistema de alíquotas zero ou tarifa livre, que corresponde à exoneração completa do pagamento do tributo, equiparando-se, de imediato, em seu efeito, à isenção. Assim, isenção tributária e alíquota zero se confundem, apenas, quanto ao efeito.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. entende que, se a alíquota é zero, trata-se de hipótese de não-incidência provisória do tributo. Explica que, em virtude da obrigação tributária ser estruturada com base em hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota, no caso da tarifa livre, falta-lhe um dos elementos quantitativos. O caráter de provisoriedade proporciona que, a qualquer momento, a neutralidade possa ser quebrada, dando lugar a uma alíquota superior a zero. Isenção e alíquota zero não se confundiriam, pois, enquanto a isenção afeta todos os elementos da estrutura obrigacional tributária, não havendo constituição do crédito tributário, na alíquota zero, somente ocorre supressão de um dos elementos quantitativos, a alíquota.<sup>486</sup>

---

<sup>486</sup> ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 686.

Aliomar Baleeiro entende que a ideia de alíquota zero, representando a existência de tributo, não concilia o conceito legal de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assim, isenção e alíquota zero seriam a mesma coisa. Embora se posicionando contrário, ele noticia que o STF firmou entendimento no sentido de que a alíquota zero é inconfundível com a isenção, pois pressupõe alíquota positiva. Dessa forma, alíquota zero não é intributabilidade nem atipicidade; ao contrário, ela apenas nulifica o dever, incidindo a norma tributária e surgindo o dever, embora quantitativamente nulo.<sup>487</sup>

Posteriormente, o mesmo autor se posiciona no sentido de que alíquota zero não pode ter característica de tributo, pois não tem caráter de dever, não é compulsório nem pecuniário. Assim, a caracterização da tarifa livre como incidência tributária seria negar o conceito de tributo do Código Tributário Nacional, concluindo que alíquota zero é o mesmo que isenção, regras de exoneração endógenas.<sup>488</sup>

José Souto Maior Borges segue o mesmo raciocínio, afirmando que, em caso algum, existe tributação nem dispensa legal do tributo. Isenção e alíquota zero são a mesma coisa que não tributação. E arremata, dizendo que, neste caso, a quantificação matemática é frustrada.<sup>489</sup>

Acatando um posicionamento ou outro, o que de certo se sabe é que, em ambos os casos, ocorre exoneração do pagamento do tributo ao contribuinte. O que diferencia os dois institutos é que a isenção só pode ser concedida por lei específica (art. 150, § 6º, CR/88), enquanto, no sistema de alíquota zero, as alíquotas podem ser alteradas a qualquer tempo, por motivo de política econômica pelo Poder Executivo.

#### 4.10. Outros incentivos tributários

A redução de alíquota consiste na previsão por razões de política econômica ou social de uma alíquota inferior à alíquota normal, quer de uma forma geral e bem determinada, quer através da possibilidade de fixação caso a caso de alíquotas reduzidas. A previsão de alíquotas diversas para diferentes categorias de fatos tributáveis qualifica tal redução como vantagem fiscal quanto às situações que gozem de alíquota menos elevada, pois a lei permite que, verificadas certas condições, algumas das situações sejam tributadas por uma alíquota inferior.<sup>490</sup>

---

<sup>487</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 929.

<sup>488</sup> Idem, *ibidem*, p. 930.

<sup>489</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 354.

<sup>490</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 397.

Quando a redução da alíquota estende-se ao patamar de alíquota zero, economicamente, a situação equivale à isenção, mas, como dito no item anterior, com ela não se confunde. A isenção e a redução de alíquota sempre dependerão de lei em sentido formal, enquanto que a sistemática de alíquota zero, nos termos do artigo, 153, §1º, da Constituição da República pode ocorrer por ato do Poder Executivo.<sup>491</sup>

As reduções da base de cálculo traduzem-se em abatimentos às realidades que constituem o objeto do tributo de certa fração da base de cálculo que, em condições normais, seria tributada. A fração da base de cálculo a deduzir pode ser um montante fixo ou determinada em função de valores associados aos objetivos que se pretendem incentivar. As reduções podem reportar-se a um único período impositivo ou a períodos seguintes, ou ainda, a certo número de períodos, com a possibilidade de acrescer nos períodos seguintes.<sup>492</sup>

No tocante aos impostos incidentes sobre rendimentos de pessoas jurídicas, partindo-se de um resultado contábil para a apuração da base de cálculo tributável, os incentivos fiscais que se traduzem em deduções na base tributável têm reflexos diferentes conforme a fase de determinação em que se efetivam. Assim, consistem em deduções com vistas ao apuramento do resultado tributável, e as deduções ao rendimento podem influenciar o próprio montante de um eventual prejuízo para os exercícios seguintes. As deduções ao rendimento estão geralmente associadas à não-tributação total ou parcial de um rendimento, como, por exemplo, quando se estabelece que os dividendos de certas ações em certas condições somente serão tributados em parte.<sup>493</sup>

As reduções dos montantes a serem recolhidos diferem da redução da base de cálculo, pois aqui o que se reduz é o próprio tributo que se deduz de uma determinada quantia, razão por que também são denominados de crédito de imposto. Embora sigam normalmente os mesmos princípios orientadores à redução de base de cálculo tributável, as reduções dos recolhimentos (créditos) apresentam uma maior transparência em termos de despesas fiscais envolvidas.<sup>494</sup>

---

<sup>491</sup> As reduções de alíquota ou base de cálculo, denominadas por Ricardo Lobo Torres de deduções, correspondem a isenções parciais, pois dispensam do pagamento uma parcela do tributo devido, que corresponde à suspensão da eficácia da norma impositiva em seu aspecto quantitativo. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 364.

<sup>492</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 398.

<sup>493</sup> Idem, *ibidem*, p. 398-399.

<sup>494</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 399.

A técnica do crédito de tributo associa-se à possibilidade de o contribuinte poder escolher o imposto em que se efetiva o direito à dedução, já que a correspondente despesa fiscal é independente do tributo em que ela é concretizada.

O diferimento corresponde a uma técnica de modificação do critério temporal para fins de cumprimento da obrigação tributária. É instrumento dos mais usuais em sede de incentivos tributários, podendo ser, por vezes, mais eficaz que a redução parcial do tributo. O diferimento enquadra-se, segundo Marcos André Vinhas Catão, como isenção condicionada nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional, inclusive se enquadrando no perfil de isenção para fins de controle de constitucionalidade.<sup>495</sup>

No diferimento, o *quantum debeatur* deixou de ser recolhido à época própria e é postergado em consideração a uma determinada situação ou condição de fato. Se a condição não é cumprida, o diferimento se torna inválido. A invalidade provoca a anulação dos efeitos jurídicos provocados, ou seja, restabelece-se a ocorrência do fato gerador ordinário.<sup>496</sup>

Segundo Marcos André Vinhas Catão, não há nenhuma diferença entre o diferimento e a suspensão. Em ambas as hipóteses, trata-se de isenções condicionadas que se resolvem com a ocorrência de um fato jurígeno determinado pelo legislador. É condição resolutiva que, se não ocorrida, faz surgir a obrigação do pagamento do imposto, cabendo ao legislador indicar o respectivo responsável, quando frustrado total ou parcialmente o diferimento na forma pretendida.<sup>497</sup>

As reintegrações e amortizações aceleradas equivalem a um empréstimo sem juros, com as vantagens financeiras inerentes. A tributação é reduzida nos anos em que há lugar à aceleração e aumentada na mesma proporção nos anos seguintes. Atualmente, prefere-se flexibilizar o regime de reintegrações e amortizações devido à previsão da possibilidade de prática de quotas decrescentes ou através de taxas de reintegração e amortização mais elevadas, o que limita o uso dessa modalidade de benefício.<sup>498</sup>

Também é possível um regime de dedução de prejuízos fiscais que tem determinadas características e exigências e que constitua uma vantagem com determinado objetivo econômico-social, para se estar na presença de um incentivo fiscal. É o que acontece, por

---

<sup>495</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 85-88.

<sup>496</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 36.

<sup>497</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 89.

<sup>498</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 400.

exemplo, se, para se incentivar a instalação de novas companhias, se permitisse um maior período de amortização para os efeitos fiscais em relação aos prejuízos verificados nos primeiros anos de atividade.<sup>499</sup>

#### 4.11. Síntese do quarto capítulo

Os incentivos fiscais podem se apresentar sob formas diversas, sem que o legislador tenha optado por uma tipicidade cerrada. Importa identificar os incentivos que operam sobre despesa e sobre a receita pública, sendo mais importante identificar o seu significado econômico e financeiro e a sua eficiência. Os incentivos financeiros (que operam sobre a despesa) permitem controle orçamentário mais eficaz, mas os últimos (que operam sobre a receita) é que são considerados os incentivos fiscais por excelência.

Têm-se preferido os incentivos tributários, que correspondem a uma renúncia de receitas, porém se têm mostrado, em alguns casos, como incentivos fiscais não eficazes, em virtude da dificuldade de seu controle, necessitando-se de um esforço da Administração Pública em fiscalizar, para que os fins pretendidos, quando na concessão de incentivos fiscais, sejam alcançados.

Percebe-se que todas as desonerações fiscais são conversíveis entre si, ainda que camufladas sob diferentes rótulos, operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidas em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre as desonerações é, apenas, jurídico-formal.

Toda subvenção se caracteriza como incentivo de caráter financeiro e, assim sendo, não está subjugada às restrições formais relativas à concessão de incentivos de natureza tributária. A outorga de vantagens para promover o desenvolvimento econômico exige um controle de viabilidade econômico-financeira e, também, dos seus efeitos no mercado. Os auxílios estatais devem ser classificados, independentemente das formas jurídicas, não se devendo admitir qualquer auxílio que viole as normas do sistema jurídico e que gerará, ao invés de benefícios, maiores problemas à realidade econômica e social e às contas públicas.

A isenção mantém certa proximidade de alguns institutos jurídicos de Direito Tributário, mas com eles não se confunde, a saber: a) não-incidência, que se configura em face do não enquadramento no suporte fático legal, não entrando, sequer, no mundo jurídico da norma tributária; b) imunidade, pois esta se trata de não-incidência constitucionalmente

---

<sup>499</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 400-401.

qualificada, delimitando a competência tributária, enquanto a isenção é não-incidência legalmente qualificada, atuando no exercício da competência tributária; c) não-sujeição, pois esta é um mero expediente de técnica legislativa para a não fixação do suporte fático do tributo, caso de não-incidência pura e simples por vontade do legislador, que excluiu certa situação antes tributável do atual campo de abrangência da norma tributante; d) remissão, pois esta dispensa o pagamento do tributo devido e as penalidades relativas a infrações oriundas de créditos efetivamente constituídos, pois a lei que isenta é anterior ao nascimento do tributo, enquanto a lei que remite é posterior; e) a anistia exclui o crédito tributário relativo apenas às penalidades pecuniárias, pois a lei que anistia é posterior ao nascimento da penalidade, enquanto a isenção atinge o tributo, a anistia mantém-no íntegro; f) na alíquota zero, como a isenção, ocorre exoneração do pagamento do tributo ao contribuinte, os dois institutos se distinguem, pois a isenção só pode ser concedida por lei específica (art. 150, § 6º, CR/88), enquanto, na alíquota zero, as alíquotas podem ser alteradas, a qualquer tempo, pelo Poder Executivo, por motivo de política econômica.

O estudo da concessão dos incentivos fiscais é problematizado por sua utilização aleatória, sem a observância dos limites constitucionais. O texto constitucional trouxe um regime jurídico detalhado para o ICMS, destacando-o em relação aos demais tributos do sistema constitucional tributário. O capítulo a seguir aborda o regime jurídico da concessão de isenções tributárias de ICMS, grande propulsor da guerra fiscal entre os Estados, sem olvidar os limites trazidos não só no texto constitucional mas também na legislação infraconstitucional.

## 5. REGIME JURÍDICO DAS ISENÇÕES DE ICMS E OS LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

### 5.1. Considerações gerais sobre o ICMS

O ICMS é um imposto plurifásico e não-cumulativo, que está previsto no artigo 155, II da Constituição da República de 1988. Na leitura do artigo supra, percebe-se que se trata de um imposto de competência estadual e do Distrito Federal. Ressalte-se, porém, que a União também poderá criar o imposto, embora apenas em casos excepcionais, previstos no texto constitucional: no caso de serem criados territórios (art. 147, CR/88).<sup>500</sup>

A sigla ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – engloba cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), compreendendo a incidência na entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>501</sup>

Dessa maneira, o ICMS trazido pela Constituição de 1988 é de abrangência e arrecadação muito maiores do que o antigo ICM, uma vez que, englobou impostos que eram da competência da União: os três impostos únicos (energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, e minerais), o de transportes interestadual e intermunicipal e o de comunicação, embora o repasse aos municípios anteriormente fosse menor, 20% (vinte por cento) contra os atuais 25% (vinte e cinco por cento).<sup>502</sup>

Aroldo Gomes de Mattos destaca que o ICMS é um tributo de abrangência nacional, que foi regrado exhaustivamente no texto constitucional (art. 155, § 2º) devido à sua importância, uma vez que representa a maior fonte de arrecadação do país em termos globais

---

<sup>500</sup> Art. 147: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

<sup>501</sup> Roque Antônio Carrazza observa que seriam, pelo menos, cinco núcleos distintos de incidência do imposto, mas, juridicamente, nada impediria de considerar-se, pelo menos, vinte impostos diferentes, pois o que distingue um tributo do outro é o binômio hipótese de incidência/base de cálculo. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34-35.

<sup>502</sup> GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 1.

e, separadamente, a maior<sup>503</sup> dos Estados e do Distrito Federal. Comparando com o Imposto de Renda, cuja arrecadação é também bastante expressiva, o texto constitucional dedicou ao ICMS mais de 40 (quarenta) dispositivos, enquanto que àquele foram apenas 4 (quatro).<sup>504</sup> Sem falar de outros mais que, de forma implícita, também interferem no regime jurídico deste imposto.

Segundo Daniel Monteiro Peixoto: “o legislador constituinte foi minucioso ao extremo.”<sup>505</sup> Ele se mostrou cauteloso ao entregar ao legislador ordinário um imposto com suas regras-matrizes bem delineadas, cabendo ao legislador ordinário apenas instituí-lo e dispor sobre suas particularidades, resultando numa competência legislativa estadual fortemente restringida. Isso mostra quando estabeleceu que desonerações e incentivos deveriam ser regulamentados por lei complementar nacional, que estabeleceria a forma como os Estados e o Distrito Federal poderiam conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, “g”, CR/88).

Os dispositivos constitucionais trazem, em sua grande maioria, um caráter unificador, ou seja, têm por finalidade uniformizar o modo através do qual o tributo incidirá nos mais diversos entes federativos estaduais. Isso decorre das dificuldades de adaptação que resultam da circunstância de o ICMS ser um imposto sobre a circulação que, por sua natureza, trata-se de um tributo federal. Então, ainda que se possam delimitar as coordenadas espaciais da incidência do ICMS num determinado Estado-membro, “os seus efeitos jurídico-econômicos são, inevitavelmente, difundidos por todo o território nacional.”<sup>506</sup>

Não se quer afirmar que o ICMS foi subtraído da competência estadual ou que seria da União, na condição de representante do Estado nacional, pois, sem a necessária interposição das leis estaduais, a regra-matriz do ICMS não se aperfeiçoa. Enquanto representante do

---

<sup>503</sup> Embora uma parte da arrecadação do ICMS seja repassada aos municípios (25%), mesmo assim, o imposto representa a maior fonte de arrecadação dos Estados (art. 158, IV, CF).

<sup>504</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 7.

<sup>505</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT n° 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 70.

<sup>506</sup> Basta que a alíquota do ICMS de um Estado seja alterado para influenciar, em razão do mecanismo da não-cumulatividade, a arrecadação em outro. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT n° 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 71.

Estado brasileiro, a União não tem competência para criar tributos, podendo apenas estipular normas que vão orientar a atividade a ser exercida, posteriormente, pelas pessoas políticas na efetiva instituição do referido imposto estadual.<sup>507</sup>

Neste trabalho, faz-se necessário o estudo do regime jurídico das isenções e outros benefícios fiscais, pois a análise da competição fiscal (guerra fiscal) entre os Estados da federação é movida, principalmente, pela concessão de desonerações na vertente da receita pública do ICMS.

## 5.2. Isenções tributárias de ICMS

Diante da relevância arrecadatória nacional que o ICMS tem para os Estados e para o Distrito Federal, as concessões e revogações de isenções do referido imposto obedecem a uma sistemática diferente diante dos demais tributos, e, diante desta particularidade, o assunto merece ser estudado em separado.

A Constituição da República de 1988 trouxe um ICMS muito mais abrangente do que o antigo ICM, que, embora não se confunda com este, encontra-se estruturado com base no sistema anterior. Assim, o artigo 34, § 8º, dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabeleceu que, passados sessenta dias da promulgação da nova Constituição, não fosse editada lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixariam normas para regular provisoriamente a matéria.

Ainda anteriormente à Constituição de 1988, o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 (arts. 1º ao 7º) estabeleceu normas gerais aplicáveis ao antigo ICM, revogando os artigos de 52 a 58 do Código Tributário Nacional. O referido diploma foi recepcionado, provisoriamente, naquilo que não fosse incompatível com o novo sistema constitucional, adquirindo *status* material de lei complementar, mantendo-se em vigor até que a nova lei complementar fosse editada, conforme artigo 34, § 5º, do ADCT.

Diante da previsão constitucional no artigo 34, § 8º, do ADCT, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS 66/88, que deveria, apenas, regular provisoriamente o referido imposto, para preencher as lacunas existentes na legislação anterior e dispor sobre as

---

<sup>507</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 72.

matérias tratadas pelo Decreto-lei nº 406/68 que não foram recepcionadas pelo novo texto constitucional.

O Convênio nº 66/88 ultrapassou suas finalidades, estabelecendo normas incompatíveis com o Decreto/lei nº 406/68, o que levou os tribunais a decidirem pela prevalência das normas desse último diploma legal. Posteriormente, foi editada a lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, fixando normas gerais sobre o ICMS, revogando as normas do Convênio 66/88 e os artigos do 1º a 7º do Decreto-lei nº 406/68, mantidos os artigos do 8º ao 12, os quais fixavam normas gerais sobre o ISS.

O ICMS é um imposto, cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir a utilização desregrada pelos Estados da federação para fins desenvolvimentistas é decretar a guerra fiscal entre os Estados, em verdadeiro leilão de favores. Foi para coibir a prática desordenada que o texto constitucional delimitou a competência dos Estados. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, a emissão de normas gerais de direito tributário no Brasil, em matéria de ICMS, seguiu os pressupostos da teoria alemã. As normas gerais se justificam pelo interesse maior da federação.<sup>508</sup>

Em matéria de isenções tributárias, o texto constitucional previu no artigo 155, § 2º, XII, 'g', que caberia à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, seriam concedidas e revogadas isenções, incentivos e benefícios fiscais. Assim as isenções tributárias de ICMS não podem ser concedidas unilateralmente ou autonomamente. Faz-se necessário que todos concordem com o novo regime jurídico, o que não quer dizer que as isenções podem ser concedidas heteronomamente, ou seja, como exposto anteriormente, pelo ente tributante que não detém a competência tributária estabelecida na Constituição da República.

Como nunca foi editada lei complementar especificamente sobre o assunto e como a lei complementar nº 87/96 (Lei Kandir) também não regulamentou o assunto, pois o artigo que dispunha sobre o assunto foi vetado pelo Presidente da República, fazendo remissão à lei complementar anterior, a Lei Complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição de 1988 até que se edite outra a respeito do assunto.

---

<sup>508</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 352.

### 5.3. Os convênios interestaduais celebrados na Lei Complementar nº 24/75

Conforme estabelece o artigo 155, § 2º, XII, 'g', cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. O que cabe à lei complementar é o modo como se processarão os convênios. Como observa Sacha Calmon Navarro Coêlho, os convênios não são uma criação do constituinte de 1988, pois a Carta de 1967 já os previa numa outra redação menos precisa.<sup>509</sup>

A Lei Complementar nº 24/75, embora direcionada ao antigo ICM de abrangência menor, aplica-se ao atual ICMS muito maior do que seu similar anterior. A importância da incidência do antigo ICM é a mesma do atual ICMS, pois, como dito anteriormente, representava e representa a maior fonte de arrecadação dos Estados federados. Assim, em matéria de concessão de isenções e benefícios fiscais, aplica-se a LC nº 24/75 naquilo que não for incompatível com a Constituição da República de 1988.

Dentre os dispositivos da lei complementar, destacam-se os seguintes:

- I) o artigo 1º dispõe que a concessão ou revogação de isenções ou de quaisquer outros incentivos fiscais (redução da base de cálculo, devolução do tributo, crédito presumido, etc.), ou favores fiscais serão estabelecidos em acordos firmados entre os Estados e o Distrito Federal;
- II) o artigo 2º dispõe que os acordos serão celebrados com a presença de representantes das unidades da federação, via de regra por seus secretários de tributação, reunidos em órgão colegiado chamado de Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que faz parte do Ministério da Fazenda, obedecendo à unanimidade dos presentes para a aprovação do convênio e a 4/5 (quatro quintos) para sua revogação;
- III) o artigo 4º determina que a ratificação ou não do convênio se dará por decreto dos respectivos poderes executivos;
- IV) o artigo 8º determina as penalidades pela inobservância de suas regras: a) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; b) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente; c) presunção de irregularidade das contas perante o

---

<sup>509</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 347.

Tribunal de Contas da União e suspensão do pagamento das cotas referentes ao Fundo de Participação.

Pelo texto legal, determina-se que constitui a sua principal função do CONFAZ a promoção e a celebração de convênios para efeitos de controle da concessão de incentivos fiscais quanto ao ICMS. Objetiva-se, também, através do referido conselho, a promoção e a celebração de atos, visando ao exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199, do Código Tributário Nacional como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Além disso, visa sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais, promovendo a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias.<sup>510</sup>

Pode também o CONFAZ promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da administração tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social nos aspectos de inter-relação da tributação federal e estadual. Pode, ainda, colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da política de dívida pública interna e externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos governos estaduais.<sup>511</sup>

Os convênios interestaduais são instrumentos jurídicos indispensáveis à concessão de benefícios e incentivos fiscais, dentre eles a isenção, devendo-se observar a determinação da lei complementar (LC nº 24/75), conforme artigo 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição da República, demonstrando que os convênios são requisitos constitucionais para a concessão de isenções.

Os convênios são acordos, que emanam da reunião de Estados-membros. A esta comparecem representantes indicados pelo chefe do executivo das unidades federadas. Não é, assim, o representante do povo que se faz presente na assembleia, mas o preposto do executivo, geralmente um Secretário de Estado,<sup>512</sup> usualmente o da Fazenda ou das Finanças.

---

<sup>510</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 133.

<sup>511</sup> Idem, *ibidem*, p. 133.

<sup>512</sup> “Não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*. (...) Não, o Secretário de Estado e seus assessores, tecnocratas, são meros funcionários subalternos, posto que especializados.” COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em**

Nessas assembleias, “são gestados os convênios, ou melhor, as propostas de convênios. Em verdade, o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembleias Legislativas – casas onde se faz representar o povo dos Estados - ratificam os convênios pré-firmados nas assembleias.”<sup>513</sup>

O Supremo Tribunal Federal já consolidou o entendimento da prévia exigência de convênio para concessão de isenções, declarando a inconstitucionalidade de concessões unilaterais por parte dos Estados. Observe-se o seguinte julgado:

1. A liberação de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados-membros e o Distrito Federal depende de lei complementar (CF, art. 155, § 2º, XII, ‘g’).
2. Ato governamental concessivo de desonerações de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24/75, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só sua inconstitucionalidade. Precedentes (ADIMCs 2.736/PR, Sydney Sanches, julgada em 15.02.2001, e 2.353-ES, Sepúlveda Pertence, julgada em 19.12.00, *inter plures*).<sup>514</sup>

Os convênios não são leis, mas apenas ajustes de acordos entre duas ou mais pessoas de direito público para a prática de determinados atos. São normas complementares à legislação tributária (art. 100, IV, CTN). Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, os convênios no âmbito do CONFAZ são diversos daqueles do artigo anterior do CTN, pois aqueles tratam de interesses de programas conjuntos de fiscalização e arrecadação. Os convênios do Código Tributário Nacional visam complementar as leis e os decretos em função dos quais são celebrados, não podendo se contrapor a estes.<sup>515</sup>

Os convênios são atos normativos que integram o processo legislativo necessário à concessão das exonerações tributárias, mas não as concedem, apenas fazem parte de um ato jurídico complexo que servirá de base para a formação de outros, rumo a conceder a isenção. Um convênio celebrado por si só não é capaz de integrar o ordenamento jurídico interno do

**matéria tributária.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 348.

<sup>513</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 347.

<sup>514</sup> STF, Plenário, unânime, ADInMC nº 2.376/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, 15 mar. 2001. No mesmo sentido, STF, Plenário, unânime, ADIn nº 2.458/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, 23 abril 2003; STF, Plenário, unânime, ADIn nº 1.179/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, 13 nov. 2002; STF, Plenário, unânime, ADIMC nº 930/MA, Rel. Min. Celso de Mello, 25 nov. 1993; STF, ADIn nº 260/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, 01 jul. 2002; STF, ADInMC nº 2.599/MT, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 07 nov. 2002; STF, Plenário, ADIn 1.276/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, 29 ago. 2002; STF, Plenário, ADInMC nº 1.587-7/DF, Rel. Min. Octávio Gallotti, 19 jun. 97.

<sup>515</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 351.

Estado que o celebrou. Ele é anterior ao ato legislativo que introduz o conteúdo do acordo entre os Estados nas esferas legais estaduais, ganhando conteúdo de lei em sentido formal e material, limitando, porém, a competência das assembleias legislativas para dispor sobre a matéria.

Os convênios são atos formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos, porque dimanam de órgão administrativo colegiado. Do ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa. De acordo com o princípio da legalidade, exige-se lei em sentido formal, proveniente de órgão legislativo. Assim, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos Estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de lei.<sup>516</sup>

O conteúdo dos convênios somente tem validade depois da ratificação feita por decreto legislativo. Este ato normativo consolida, no ordenamento interno estadual, o que foi estabelecido no acordo entre os Estados e o Distrito Federal. Porém, não é o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS como querem alguns, como Aroldo Gomes de Mattos<sup>517</sup> e Roque Carrazza<sup>518</sup>, pois necessita de lei específica para a concessão da isenção (art. 155, § 2º, XII, 'g', CR/88).

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, existem dois tipos de normas jurídicas que integram o sistema de direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura ou de sobredireito. Estas são regras que estabelecem como criar normas, ou ainda, normas sobre normas, como é o caso da própria LC nº 24/75, que se limita a estabelecer como criar normas em caso de isenções de ICMS. Em contrapartida, as regras de comportamento estão direcionadas para a conduta dos sujeitos de direito, no caso, os convênios criados para instituir as respectivas isenções em face dos Estados e do Distrito Federal.<sup>519</sup>

As regras de comportamento estabelecem três comportamentos possíveis ao sujeito de direito: a) permitido; b) obrigatório; c) proibido, não havendo possibilidade de um quarto comportamento. Como observa Heleno Taveira Tôrres, os convênios podem ser vinculantes ou dispositivos (modal deôntico: obrigatório), obrigando os Estados a concederem as

---

<sup>516</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 348-349.

<sup>517</sup> Cf. MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 10.

<sup>518</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 408.

<sup>519</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 36.

isenções. Podem, também, ser autorizativos, hipótese em que se tem apenas uma permissão (modal deôntico: permitido), para que a isenção possa ser criada, podendo o Estado nunca autorizá-la ou, se houver autorizado, que a revogue a qualquer tempo.<sup>520</sup>

O Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido, na seguinte decisão: “a lei complementar nº 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos ou preparatórios<sup>521</sup> e convênios impositivos.”<sup>522</sup> Mesmo que houvesse a titulação de autorizativo, o convênio deve ser obrigatoriamente cumprido pelos Estados e pelo Distrito Federal, fazendo prevalecer um tratamento uniforme e harmônico em todo o território nacional.

Estas nomenclaturas distintas perderam a razão de ser. Com o advento da lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, condicionou-se a concessão de benefícios fiscais à previsão orçamentária. Assim, os convênios sempre serão autorizativos, já que só podem ser implementados quando houver disponibilidade orçamentária. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no regime de concessão de isenções será abordado adiante.

Os convênios autorizativos, segundo Heleno Taveira Tôres, dirigem a conduta dos Estados em duas direções, interna e externa, “para o exterior, permitindo que os demais Estados possam conceder isenções (legitimando as diferenças de tratamento) e para o interior, facultando-se a conceder ou não a isenção autorizada.”<sup>523</sup>

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, os convênios no âmbito do CONFAZ “são uma invenção do direito brasileiro e cumprem missão de assinalada importância. Para muitos, é símbolo da castração da competência do Estado-membro em matéria exonerativa.” Em matéria de competência exonerativa do ICMS, principal imposto estadual, mas de abrangência nacional, em virtude de seu perfil não-cumulativo, expresso na sistemática de crédito-débito, independentemente da situação do contribuinte, torna o referido imposto: a) incompatível, em princípio, com a técnica da isenção, em razão do fenômeno da cumulação e b) inadequado

---

<sup>520</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72, São Paulo: Dialética, 2001, p. 92.

<sup>521</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 352.

<sup>522</sup> STF, Plenário, unânime, RE nº 96.545, Rel. Min. Moreira Alves, 01 set. 1982.

<sup>523</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos” *In Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72, São Paulo: Dialética, 2001, p. 92.

para países organizados federativamente, devendo existir normas gerais uniformizadoras, emitidas pela União, preocupada com o interesse maior do país.<sup>524</sup>

Portanto, quando os representantes dos Estados, mediante deliberação unânime, aprovam o convênio, ratificando-o posteriormente por decreto legislativo, aceitando a prática de concessão de isenções pelos demais Estados, e, mais tarde, alguns deles decidem por não conceder isenções, não agridem qualquer preceito constitucional. Pelo contrário, fortalecem o modelo federativo, pois prestigiam o exercício da competência tributária de cada Estado, protegendo-os contra os abusos de guerras fiscais, quando na concessão de isenção não autorizada por convênio.

#### **5.4. A necessidade de lei específica para a concessão de isenções após a EC nº 3/93**

Antes da emenda constitucional nº 3/93, acreditava-se que a concessão de isenções de ICMS poderia ser feita mediante decreto legislativo que ratificava o conteúdo dos convênios. Mesmo com a previsão de estrita legalidade para disciplinar hipóteses de exclusão do crédito tributário (art. 97, VI, CTN) e que a isenção é sempre decorrente de lei (art. 176, CTN), o posicionamento foi equivocadamente mantido e permanece até hoje, mesmo após a promulgação da EC nº 3/93.

A referida emenda acrescentou o § 6º ao artigo 150 do texto constitucional, estabelecendo como limitação ao poder de tributar a exigência de lei específica para a concessão de qualquer benefício fiscal, no lugar dos decretos legislativos, frisando que não haveria prejuízo ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g” do texto constitucional, ou seja, a previsão de deliberação dos Estados e Distrito Federal através de convênios na forma da LC nº 24/75.

O objetivo do constituinte derivado foi o de proporcionar ao processo legislativo uma dignidade maior quando da concessão de benefícios fiscais, visando evitar que, dentro de uma lei extensa, versando sobre diversas matérias, se beneficiem determinadas pessoas, empresas ou segmentos. Então, atualmente, qualquer isenção, inclusive de ICMS, deve ser concedida por lei específica, que trate exclusivamente deste assunto, permitindo-se que a matéria possa ser discutida com precisão pela sociedade.

---

<sup>524</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 352.

É verdade que os Estados ou o Distrito Federal que pretendam conceder ou revogar isenções, benefícios ou incentivos fiscais em matéria de ICMS devem, previamente, celebrar e ratificar convênio interestadual, para, em seguida, editar leis ordinárias específicas que observem o conteúdo normativo nele previsto.<sup>525</sup>

O Supremo Tribunal Federal<sup>526</sup> decidiu no mesmo sentido, confirmando que a concessão de quaisquer benefícios fiscais somente pode ser deferida mediante lei específica, inclusive vedando ao Poder Legislativo conferir ao chefe do Poder Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa à separação dos poderes.

Após a EC nº 3/93, a interpretação equivocada de até então foi superada em definitivo. Assim, em face da alteração do texto constitucional, qualquer benefício ou privilégio fiscal, imerso em uma lei não específica, deverá ser considerado inconstitucional, evitando-se que fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais possam ser concedidas pelo Poder Executivo.

### **5.5. A ratificação dos Estados e a incompatibilidade do artigo 4º da LC nº 24/75**

Como dito anteriormente, a lei complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição da República naquilo que não fosse incompatível com esta. Observe-se que para que o conteúdo dos convênios celebrados pelos Estados e o Distrito Federal possam ingressar no ordenamento jurídico interno do ente celebrante, aqueles devem ser ratificados por decreto da casa legislativa de cada unidade federada.

O artigo 4º da LC nº 24/75 não foi recepcionado pela CR/88, pois estabelecia que, a partir da publicação dos convênios no diário oficial da União, o Poder Executivo de cada unidade da federação deveria publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado. Essa modalidade de ratificação administrativa, conforme afirma Aroldo Gomes de Mattos: “ofende os princípios constitucionais da estrita legalidade e o da separação dos poderes”.<sup>527</sup>

---

<sup>525</sup> ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 166.

<sup>526</sup> STF, Plenário, unânime, ADInMC nº 1.247/PA, Rel. Min. Celso de Mello, 17 ago. 95.

<sup>527</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

O Estado federado é representado pelo Poder Executivo, mas ele só pode manifestar sua vontade em matéria reservada à lei mediante a ação conjugada do executivo e do legislativo, pois somente lei cria tributo e só lei dispensa tributo, total ou parcialmente. Aliomar Baleeiro, no mesmo sentido, observa:

Quanto à concessão de isenções e outros benefícios tributários, ela exige a edição de prévios convênios interestaduais, que também deverão ser ratificados pelas respectivas Assembleias Legislativas estaduais, nos termos a serem estabelecidos em lei complementar.<sup>528</sup>

Roque Carrazza também observa que, para que os convênios de ICMS possam integrar o ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal, precisam ser aprovados pelas respectivas casas legislativas, levando a concluir que o convênio é apenas um pressuposto para a concessão da isenção, que surge por ato posterior do Poder Legislativo.<sup>529</sup>

Embora alguns doutrinadores, como Roque Carrazza<sup>530</sup> e José Souto Maior Borges,<sup>531</sup> admitam que o processo legislativo para concessão de isenções termina na ratificação por decreto do Poder Legislativo competente de cada Estado ou do Distrito Federal, na verdade, o panorama encontra-se totalmente modificado desde 1993, quando a EC nº 3/93 acrescentou o § 6º ao artigo 150 do texto constitucional, determinando que somente lei específica poderá conceder isenções ou quaisquer outros benefícios fiscais. Destarte, a isenção de ICMS é efetivamente concedida por lei ordinária.

O artigo 4º da LC 24/75, que condiciona a validade do convênio à ratificação do executivo através de decreto é, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, manifestamente inconstitucional. Segundo o autor, a ratificação mencionada deve ser entendida como sendo do legislativo, pois viola a reserva de lei no que tange às exonerações tributárias. Em consequência, os demais artigos da lei complementar, que seguem o artigo recém comentado, são inválidos *ex radice* e conflitam com a Constituição de 1988.<sup>532</sup>

---

<sup>528</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 936.

<sup>529</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 409.

<sup>530</sup> Idem, *ibidem*, p. 410.

<sup>531</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 173.

<sup>532</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 350.

## 5.6. Sobre o instrumento normativo adequado para a concessão de isenções de ICMS

Inicialmente, devido à importância fiscal do ICMS para os Estados e o Distrito Federal, estes não podem conceder isenções do referido imposto autonomamente. Desde a Constituição anterior a 1988, o ordenamento jurídico nacional já exigia que a matéria contemplada com isenção ou qualquer outra espécie de benefício fiscal necessariamente deveria ser preestabelecida nos convênios firmados entre os entes federativos citados anteriormente, nos termos da LC nº 24/75, com exceção dos artigos 4º, *caput* (ratificação dos convênios por decreto do Poder Executivo) e 8º, I (ineficácia do crédito fiscal), artigos esses que não foram recepcionados pela Constituição de 1988.

A ideia de que o convênio é um pressuposto formal para concessão de isenções de ICMS, não sendo capaz de isentar isoladamente, é tranquila e não provoca maiores controvérsias a respeito do assunto. Porém, como dito anteriormente, para que o conteúdo do convênio possa vir a integrar o ordenamento jurídico interno de cada Estado e do Distrito Federal, faz-se necessária uma ratificação por parte de cada ente da federação que celebrou o convênio.

É importante lembrar que as reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária são realizadas com a presença da maioria dos representantes das unidades federadas (art. 2º, § 1º, LC 24/75) e que a ratificação é necessária, também, às unidades da federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios (art. 4º, § 1º, LC 24/75), obrigando, assim, a todos os Estados e ao Distrito Federal (art. 7º, LC nº 24/75).

Conforme o artigo 10 da lei complementar nº 24/75, os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder unilateralmente anistia, remissão, moratória, parcelamento de débitos fiscais ou ampliação de débitos fiscais. Assim, não resta dúvida de que o convênio não isenta; apenas define as condições gerais e não específicas, para uma possível e não obrigatória concessão de isenção.

A ratificação, expressa ou tácita, deverá ser exercida mediante manifestação do Poder Legislativo, para que o conteúdo do convênio passe a integrar o ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal e não por decreto do Poder Executivo, como determina o artigo 4º da LC nº 24/75, pois, em virtude dos princípios da separação dos poderes (art. 2º, CF) e da estrita legalidade (art. 5º, II e 150, I, CF), não foi recepcionado pela Carta de 1988.

Helena Taveira Tôres, equivocadamente, entende que o modo de recepção dos convênios pelos Estados e pelo Distrito Federal não precisa copiar o modo como são

recepcionados os tratados internacionais pela ordem nacional, exigindo autorização dos legisladores estaduais por meio de decretos legislativos. Seu convencimento se embasa em dois motivos: a) porque a Constituição da República não o prevê e b) porque, quando a CR/88 indicou lei complementar para dispor sobre a matéria, já esgotou a exigência de legalidade.<sup>533</sup>

Roque Carrazza observa que o Confaz não é órgão legislativo e que os funcionários do Poder Executivo não podem legislar sobre isenções de ICMS sob o pretexto de dispor sobre o assunto. As ratificações devem ser feitas pelos poderes legislativos das unidades federadas mediante decreto legislativo, dando força normativa às deliberações estabelecidas nas reuniões do Confaz. Porém, equivocadamente, admite que a ratificação feita por decreto legislativo é o ponto terminal do processo legislativo, adequado à concessão de isenções de ICMS.<sup>534</sup>

As opiniões de Heleno Taveira Tôres e de Roque Carrazza são equivocadas. A primeira não observa o ordenamento constitucional como um todo, deixando de lado princípios constitucionais, como o da separação dos poderes (art. 2º, CR/88) e o da legalidade estrita para isentar (art. 150, § 6º, CR/88). A segunda não observa a disposição do artigo 10 da LC nº 24/75, que estabelece a possibilidade ou não de conceder a isenção do ICMS e, ainda, o disposto no artigo 150, § 6º, da CR/88, que exige lei específica para a concessão de quaisquer incentivos fiscais, entre eles a isenção.<sup>535</sup>

Roque Carrazza, equivocadamente, *data venia*, entende que a lei ordinária não é instrumento legislativo adequado para dispor sobre isenções de ICMS, pois o chefe do Poder Executivo poderia exercer seu poder de veto, modificando o conteúdo dos convênios, afirmando que o decreto legislativo é o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS. Por isso, segundo o autor, utiliza-se o decreto legislativo (lei *lato sensu*), pois é verdadeira lei sem sanção. A posição do autor não parece ser a

---

<sup>533</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 72, São Paulo: Dialética, 2001, p. 90.

<sup>534</sup> Cf. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 408 e 409.

<sup>535</sup> Para o autor, a lei ordinária não é meio jurídico adequado para ratificar o convênio que venha a dispor sobre isenções de ICMS. Sem afastar o princípio da legalidade, o decreto legislativo também é lei em sentido material, ocupando dentro da pirâmide jurídica a mesma posição reservada à lei ordinária.

O traço diferenciador entre as leis ordinárias e os decretos legislativos é a exigência da sanção do chefe do Poder Executivo. As primeiras exigem, os segundos não. Nos decretos legislativos, a sanção já seria prévia, materializando-se no próprio ato de celebração do convênio. Cf. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 409.

interpretação mais acertada do assunto, pois só a lei *stricto sensu* pode conceder isenção, conforme artigo 150, § 6º, da Carta Magna.<sup>536</sup>

Os convênios firmados no âmbito do Confaz, ratificados pelo Poder Legislativo, apenas autorizam os Estados e o Distrito Federal a concederem a isenção do ICMS. O convênio é condição necessária, porém não suficiente, para que seja concedida a isenção, que verdadeiramente não obriga as unidades federadas a concederem incentivos fiscais. O meio legal para que a exoneração seja efetivamente concedida é a lei ordinária específica sobre o assunto, conforme artigo 150, § 6º da Constituição da República, depois da emenda constitucional nº 3/93.

Helena Taveira Tôres observa sobre a concessão da isenção:

o fato de “autorizar” a criação de isenção não pode assumir feições de uma imposição à sua concessão. Caso isso fosse admissível, estar-se-ia pressupondo prevalência dos convênios sobre a competência dos Estados e, por conseguinte, a prevalência dos convênios sobre a própria Constituição Federal, *ad absurdum*.<sup>537</sup>

Em suma, a lei complementar nº 24/75 é uma regra de estrutura ou de sobredireito que disciplina a celebração de convênios sobre concessão e revogação de isenções sobre ICMS. O convênio disciplina a matéria e a abrangência da isenção, mas não a concede. A ratificação exigida pela LC nº 24/75 deve ser efetuada pelo Poder Legislativo, mediante decreto legislativo, para que o conteúdo do convênio possa vir a integrar o ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal, porém não concede a isenção. Esta só pode ser concedida por lei ordinária específica, em observância ao disposto constitucional (art. 150, § 6º, CR/88).

### 5.7. Revogação de isenções de ICMS e a desnecessidade de convênio

Depois de a isenção ter sua disciplina estabelecida em lei ordinária quando prevista em convênio realizado entre os Estados e o Distrito Federal, a partir de quando o ente federativo poderia suprimi-la? E obedecendo a que requisitos formais?

Materialmente, a revogação de um regime de isenção acontece em virtude da já realização dos objetivos pretendidos pela exoneração, ou, quando visto que os objetivos não foram alcançados e não mais serão. Cite-se que a revogação da isenção por prazo determinado

<sup>536</sup> Cf. CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 408 e 409.

<sup>537</sup> TÔRES, Helena Taveira. Isenções no ICMS – Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72, São Paulo: Dialética, 2001, p. 91.

só é possível quando transcorrido o prazo estipulado na lei que isentou, pois já se incorporou ao patrimônio jurídico do contribuinte.

Respeitando-se a disciplina estabelecida no Código Tributário Nacional (arts. 176 a 179), a regra geral é que as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, mas dúvidas poderiam suscitar a respeito do regime jurídico da revogação de uma isenção regularmente concedida a respeito do ICMS, principalmente no tocante à disposição do convênio interestadual.

Anteriormente, demonstrou-se que a isenção só pode ser concedida por lei específica sobre a matéria por expressa determinação constitucional e que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Assim, somente o ente federativo que pode instituir o tributo é que consequentemente pode isentá-lo em virtude da delimitação estabelecida pelas competências tributárias previstas na Constituição da República, reforçando a ideia de sistema tributário.

A competência tributária é matéria disciplinada no texto constitucional, não podendo ser alterada por lei infraconstitucional, apenas através de emenda constitucional. Dentre as características daquela, faz-se necessário frisar que ela é incaducável, ou seja, o não exercício não corresponde à renúncia, além disso é facultativa, podendo ser exercida ou não. Assim, o não exercício da competência tributária não a transfere a outra pessoa jurídica diferente da estabelecida no texto constitucional (art. 8º, CTN), ou seja, o ente competente não a perde. Mesmo que passado um longo período de tempo, o ente competente pode exercê-la ou não, livremente.

O convênio firmado no âmbito do Confaz, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a concederem isenção tributária, não torna a competência tributária renunciável nem lhe retira o atributo de facultabilidade de exercício. Quando o ente da federação resolve firmar o convênio, ratificando seu conteúdo através de decreto legislativo, mesmo assim não é obrigado a conceder a isenção se não julgá-la oportuna. Diante do convênio, apenas aprova a maneira pela qual os acordantes podem, num futuro imediato ou próximo, conceder ou revogar isenções, sem que haja qualquer obrigatoriedade.

Se não há nada que obrigue os Estados e o Distrito Federal a concederem isenções, tampouco a mantê-las *ad infinitum*. Para que a unidade da federação possa revogar a isenção de ICMS ora concedida, deve obrigatoriamente obedecer à disciplina das isenções trazidas no CTN (arts. 176 a 179), respeitando o direito adquirido e a maneira por meio da qual o convênio celebrado dispõe sobre a revogação da exoneração, em virtude da determinação constitucional trazida pelo artigo 155, § 2º, XII, 'g'.

Respeitando os requisitos enumerados anteriormente, cumulativamente, se a lei que isentou é revogada ou se a lei estadual que tributa fato anteriormente contemplado em legislação isencional interna, também está a revogar esta legislação, mas não o Convênio/Confaz autorizativo da isenção, que se mantém inalterado, podem ser concedidas novas isenções a qualquer tempo, desde que o convênio ainda esteja válido.

A necessidade de um novo convênio interestadual é apenas para que os Estados e o Distrito Federal fiquem autorizados a conceder novas isenções relativas ao ICMS e também para revogar um convênio autorizativo ora em vigor. Não é necessária a celebração de um novo convênio interestadual para que os Estados e o Distrito Federal venham a revogar as isenções que concederam. Respeitando-se os limites do CTN e o modo como devem ser revogadas as isenções constantes no próprio convênio que autorizou a concessão, basta que se edite lei ordinária revogando a exoneração fiscal já concedida.

O Estado que quiser voltar a tributar determinada operação contemplada em convênio autorizativo deve esperar que este seja revogado pela maioria de quatro quintos dos entes federados ou revogar a lei que isentou, respeitando os limites citados anteriormente, para depois tributar. Pensar diferente seria inconstitucional, pois se estaria limitando a competência constitucional tributária dos Estados por meio do convênio ou, na ideia de Robson Maia Lins, seria submeter o Estado a ser “um refém de sua própria competência tributária.”<sup>538</sup>

Se o Estado, autorizado a conceder isenções, não as concede, da mesma forma não se encontra obrigado a mantê-las, desde que respeitados os limites legais e, principalmente, o direito adquirido. Revogar a isenção, na prática, é mesmo que usar da faculdade de isentar ou não. Entender de outra forma é tornar a competência legislativa tributária renunciável, caducável e com seu exercício não facultativo.

A revogação do Convênio/Confaz só pode ser feita por outro Convênio/Confaz, que, quando concluído, proíbe todos os Estados e o Distrito Federal de concederem ou permanecerem concedendo isenção. Com a revogação de um convênio por outro, mesmo que as leis estaduais estejam em vigor, suas eficácias são automaticamente suspensas por completo.

Por fim, diante da validade de um convênio interestadual que autoriza os Estados e o Distrito Federal a concederem isenções de ICMS, alguns podem concedê-las, outros não. Os que concederam podem revogá-las a qualquer tempo, desde que respeitados os direitos

---

<sup>538</sup> LINS, Robson Maia. Revogação de Isenção de ICMS e a desnecessidade de convênio/Confaz In **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 106, São Paulo: Dialética, 2004, p. 87.

adquiridos e o conteúdo do convênio que autorizou a concessão de isenções, até que o convênio autorizativo seja revogado por outro convênio.<sup>539</sup>

## 5.8. Outras limitações a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)

Além das restrições enumeradas anteriormente, outras foram criadas para a concessão de benefícios fiscais. A partir da entrada em vigor da lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro (art. 163, I, CF) e também de direito tributário (art. 146, III, CF), a concessão de benefícios de qualquer espécie tributária ficou ainda mais limitada.

Para que um ente político qualquer possa renunciar a receitas tributárias mediante concessão de incentivos fiscais, deve observar o artigo 14 da LC nº 101/2000.<sup>540</sup> Este estabelece que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que acarrete renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de vigência dos benefícios. O artigo 14, §1º da LRF estabelece que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada<sup>541</sup> de tributos ou condições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

---

<sup>539</sup> A jurisprudência do STF ainda é inconclusa sobre a possibilidade de o Estado revogar as isenções de ICMS por meio de legislação interna e a obrigatoriedade de lei estadual ou distrital para concedê-las após a inclusão do § 6º no artigo 150 da Constituição Federal e a Lei Complementar nº 101/2000.

<sup>540</sup> Estabelece a lei complementar: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso”.

<sup>541</sup> A lei não estará vedando toda redução de carga tributária, conquanto estará fora de seu campo de aplicação a redução suportada pelo atendimento a princípios constitucionais, como a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR/88) e da seletividade (art. 155, § 2º, III, CR/88), ou seja, as que escapem ao conceito de incentivo ou benefício fiscal. Afasta-se certamente a redução de base de cálculo e/ou alíquota do ICMS para produtos da cesta básica, como, por exemplo, para a produção de leite, ainda que se encontre sujeita à tributação do tributo estadual. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 97.

Além disso, precisa-se observar, pelo menos, uma das duas exigências: a) o estudo das projeções de receitas e o crescimento econômico, já considerado o impacto da renúncia naquelas, não comprometendo os resultados fiscais desejados; b) que sejam consideradas medidas de compensação nos três primeiros exercícios por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.<sup>542</sup>

De acordo com o estabelecido no artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, percebe-se que os incentivos fiscais não foram proibidos nem as isenções, mas, para que existam, é necessário que haja uma demonstração cabal de que nenhum prejuízo será causado ao equilíbrio das contas públicas. Evita-se que o quadro de desajustes orçamentários seja afastado do cotidiano das administrações dos entes políticos.

O dispositivo complementar é dirigido ao proponente da lei orçamentária, o Poder Executivo, que deverá nela prever o valor do impacto de renúncia estimado no exercício em que se iniciar a sua vigência e nos dois subsequentes, e, posteriormente ao Poder Legislativo, que cuidará da aprovação da referida lei. Assim, a concessão de benefícios fiscais deve, segundo Aroldo Gomes de Mattos: “obedecer cumulativamente aos critérios de prioridade, razoabilidade, proporcionalidade e disponibilidade orçamentária, sob pena de gerar mais problemas do que vantagens sociais.”<sup>543</sup>

A inovação trazida pela LC nº 101/2000 reforça a ideia de que o convênio firmado pelos entes políticos para concessão de isenções são apenas autorizativos, pois, mesmo que todos os Estados deliberem, por unanimidade, favoravelmente à isenção, nem todos poderão assimilá-las, sem fazer os devidos ajustes nas suas finanças. Diante de uma situação fática, alguns Estados, outros não, todos acordantes do Convênio Confaz, podem enquadrar-se na possibilidade prevista no texto da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A referida lei buscou um equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas. Quando há isenção tributária, o Estado perde receita, e o equilíbrio desejado pela LRF só será mantido, se

---

<sup>542</sup> No Brasil, o processo de elevação das alíquotas raramente foi realizado sobre a dimensão realística entre a efetividade do incremento de arrecadação e o impacto nas atividades que contribuem para o desenvolvimento da economia, como energia elétrica, serviços de comunicação, indústria automobilística, derivados de petróleo, etc. Alíquotas demasiadamente elevadas contribuem não somente para a diminuição do consumo mas também para a evasão fiscal através da informalidade e da busca de produtos e serviços em outros países.

Um bom exemplo neste sentido é o de derivados de petróleo, em que a tributação sobre o consumo, fundada apenas no ICMS e nas contribuições ao PIS/COFINS, chegou a atingir 50,17% do preço líquido, o que é determinante para uma imensa sonegação neste setor. CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 100.

<sup>543</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 12.

houver previsão concreta de incremento de receita que compense a perda. Ou, como normalmente aconteceria, o Estado tende a reduzir a parcela de investimento e manutenção de serviços públicos, prejudicando a coletividade. Assim, a isenção deve atingir percentuais de receita, ao menos, iguais à estimativa de crescimento previsto para a economia do ente político isentante.

Segundo Marcos André Vinhas Catão, a Lei de Responsabilidade Fiscal vem determinar uma forma de arrecadação que deve ser feita da maneira mais produtiva e acurada possível. Há de se preocupar, pois, segundo ele, deve-se frear uma inércia decorrente do mau hábito que se criou sobre certos entes políticos de menor expressão em terem por base de suas receitas somente aquelas decorrentes do fundo de participação dos Estados.<sup>544</sup>

Roque Carrazza entende que a LRF extrapola a atribuição constitucional de lei complementar para estabelecer normas gerais sobre finanças públicas (art. 163, I, CF). Partindo do conceito de federação (art. 1º, CF) e de que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa, podendo, inclusive, legislar concorrentemente em matéria financeira (art. 24, I, CF), a aplicação da LRF aos entes políticos acima seria inconstitucional por afrontar ao princípio federalista, só podendo ser aplicada à União, valendo, assim, apenas como lei federal e não, lei nacional. O autor afirma, ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal estaria submetida ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição de 1988 quando concernente à matéria de isenção de ICMS, ou seja, mediante convênios interestaduais.<sup>545</sup>

A posição anterior não merece acolhimento, pois a LRF é lei nacional, algo amplamente reconhecido pela doutrina, que, por esta natureza, obriga indistintamente todos os entes federados, tendo, assim, estrutura adequada para limitar a disciplina autorizativa, estabelecida nos Convênios-Confaz. Dessa forma, a referida lei complementar não só contempla a matéria financeira mas também a matéria tributária no que concerne à concessão de isenções tributárias.

Hernandez Piras Batista concorda com o posicionamento anterior, porém, equivocadamente, *data venia*, afirma que a Lei Complementar nº 24/75 foi derogada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Na verdade, o que acontece é que as Leis Complementares nºs

---

<sup>544</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 103.

<sup>545</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 432.

24/75 e 101/2000 convivem harmonicamente, sem se chocarem, estabelecendo limites diferentes, mas cumulativos.<sup>546</sup>

Por fim, para a concessão de isenções tributárias na área do ICMS, faz-se necessário que sejam observados, cumulativa e sucessivamente, os ditames da Constituição da República de 1988 (arts. 150, § 6º e 155, § 2º, XII, “g”), da lei complementar nº 24/75 e da lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14 e §§).

### **5.9. O impacto das isenções tributárias de ICMS no sistema da não-cumulatividade**

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, pois a Constituição de 1988 o trouxe como traço característico desse imposto, apontando uma diretriz imperativa, não podendo ser modificado nem anulado por normas infraconstitucionais. Diante das isenções tributárias do ICMS, o princípio cede a uma situação particular trazida pelo texto constitucional.

A disciplina do princípio da não-cumulatividade, relacionado às isenções de ICMS, encontra-se no artigo 155, § 2º, I e II, da Constituição de 1988, determinando que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo Estado ou por outro, inclusive o Distrito Federal. Mas, quando houver isenção do ICMS na operação anterior, salvo determinação da lei estadual em contrário, não haverá crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes ou acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Diante dessa exceção ao regime da não-cumulatividade (quando houver isenção ou não-incidência), os novos dispositivos constitucionais vieram para por fim à antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, vigente na Constituição anterior, que concedia crédito presumido, como se houvesse incidência na operação anterior isenta. Esse entendimento, reiterado na jurisprudência, motivou a edição da Súmula nº 571, do STF,<sup>547</sup> quando nas operações de café não tributadas ao IBC ou na importação de mercadoria com isenção, para industrialização e comercialização futura.

---

<sup>546</sup> BATISTA, Hernandez Piras. A concessão de isenções tributárias por meio de norma estadual. **Jus Navigandi**, Teresina, a 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5695>>. Acesso em: 02 out. 2005, p. 22.

<sup>547</sup> Súmula nº 571 do STF: “O comprador de café, ao IBC, ainda que sem a expedição de nota fiscal, habilita-se, quando da comercialização do produto, ao crédito do ICM que incidiu sobre a operação anterior.” Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 468.

Segundo Aliomar Baleeiro, a posição jurisprudencial anterior “era correta e configurou a exata compreensão do princípio da não-cumulatividade.”<sup>548</sup> Isso porque o princípio proporciona que todas as etapas dentro da cadeia de produção estejam sujeitas ao imposto, de modo que o débito nascido pela incidência do ICMS possa ser compensado com o crédito relativo à operação anterior. E conclui o autor, que quando ocorre uma não-incidência em uma das fases da tributação, interrompe-se a cadeia de crédito gerado pelo imposto anteriormente pago, e a nova incidência fica sem possibilidade de abatimento. Da mesma forma, o adquirente de mercadoria isenta arcará com o débito não cobrado devido à isenção ou não-incidência na operação anterior, o que levou o STF,<sup>549</sup> na vigência da Constituição anterior, a conceder créditos presumidos.

A perda de crédito do ICMS, se não houvesse a expressa previsão constitucional, seria contrária à sistemática da não-cumulatividade, pois, se, em princípio, é permitido o creditamento do imposto em operações anteriores, seria incoerente não permiti-lo em operações isentas, resultando numa oneração excessiva do contribuinte, que não pode aproveitar os créditos que seriam devidos, se não houvesse desoneração na operação anterior.

O estorno dos créditos relativos às operações anteriores, quando ocorre isenção nas subsequentes, é incoerente com o regime da não-cumulatividade, pois este funciona com a apuração dos créditos e débitos no período e não, de mercadoria por mercadoria. Diante da previsão constitucional, o imposto, neste caso, tornou-se cumulativo, configurando exceção à regra.

Se, por um lado, o creditamento na operação anterior isenta não é possível com o montante devido nas operações anteriores, onerando de uma só vez o contribuinte que adquiriu a mercadoria isenta (art. 155, § 2º, II, “a”, CF), a questão da anulação do crédito das operações anteriores, quando a operação atual é isenta (art. 155, § 2º, II, “b”, CF), merece melhores esclarecimentos.

Ao realizar a operação não tributada, o contribuinte isento não pode transferir crédito, pois não houve nenhum débito. O regime de apuração do imposto é feito por período certo e não, de mercadoria por mercadoria. Assim, a isenção em uma das etapas do ciclo de circulação apenas posterga a incidência do imposto para a etapa seguinte. O impacto da isenção no regime da não-cumulatividade não gera anulação ou estorno dos créditos anteriores às operações isentas; apenas, se não há o que pagar, não há o que se creditar. O

---

<sup>548</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 468.

<sup>549</sup> STF, 2ª Turma, RE nº 106.033/SP, Rel. Min. Carlo Madeira, 22 abril 86.

contribuinte, que se creditou do imposto, ainda pode utilizá-lo, sem que ocorra estorno deste, para que possa utilizá-lo em outras operações tributadas pelo ICMS.

Diante do disposto no texto constitucional referente ao impacto das isenções do ICMS relativo ao sistema da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, CF), a apuração do imposto é feita, adotando-se a técnica do imposto sobre imposto e não, mercadoria por mercadoria, dentro de um período fechado de 30 dias. Assim, o imposto devido pelo contribuinte é o resultado da subtração do montante devido na operação pelo montante já pago na operação anterior. Em suma: a) as entradas tributadas geram créditos; b) as entradas isentas não geram créditos; c) as saídas tributadas geram débitos; d) as saídas não tributadas (isentas) não geram débitos; e) se houver mais débitos do que créditos, há imposto a pagar e f) se houver mais créditos do que débitos, há crédito a transferir, sem que haja perda ou estorno deste.

Como demonstrou Aliomar Baleeiro, ainda na vigência da Constituição anterior, negar-se o direito de crédito em operação anterior isenta é onerar demasiadamente o contribuinte dessa operação, onerando conseqüentemente o consumidor final do produto tributado pelo ICMS, que é quem suporta o ônus tributário de maneira definitiva, cenário que contraria os objetivos das políticas desonerativas, consideradas sistematicamente.<sup>550</sup>

Está comprovado que, numa cadeia de circulação sujeita a várias operações de crédito e débito de ICMS, quando ocorre isenção em uma das fases da circulação que não seja a última operação, os valores arrecadados no total pelos Fiscos estaduais superam os valores totais em caso de haver isenção, proporcionando uma arrecadação muito maior na operação seguinte à isenta do que se não houvesse isenção. Assim, diante da previsão constitucional que não observa o princípio da não-cumulatividade, sua prática acaba em desonerar algumas operações, onerando demasiadamente a operação seguinte, configurando um encargo ainda maior ao consumidor, que é quem, de fato, suporta a carga tributária.

## **5.10. Síntese do quinto capítulo**

No tocante à competência para isentar, demonstrou-se que ela é decorrente do poder de tributar. Somente a pessoa jurídica de direito público titular da competência para instituir determinado tributo é que pode conceder sua isenção, e a regra geral para concessão de isenções é a lei ordinária (art. 150, I e § 6º, CR/88), pois a norma que isenta é corolário da lei

---

<sup>550</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 493.

que tributa. Mas, as isenções podem ser concedidas por lei complementar nos casos de: a) empréstimos compulsórios (art. 148, CR/88); b) impostos residuais (art. 154, I, CR/88) e c) contribuições sociais que criem novas fontes de custeio para a seguridade social (art. 195, § 4º, CR/88), pois eles só podem ser instituídos por meio de lei complementar.

As isenções, em matéria de ICMS, caracterizam-se por uma série de peculiaridades. Os Estados e o Distrito Federal, que seriam os entes competentes para as concessões, não podem fazê-las unilateralmente. A Constituição da República prevê a necessidade de lei complementar (LC nº 24/75) para regular a forma como os Estados e o Distrito Federal concederão ou revogarão isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, “g”, CR/88). A forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções de ICMS é o convênio, que deve ser aprovado, por unanimidade, pelos representantes dos Estados e do Distrito Federal no Confaz.

Posteriormente, faz-se necessário que o conteúdo do Convênio seja ratificado pelo Poder Legislativo de cada unidade da federação através de decreto legislativo, para que possa vir a integrar o ordenamento jurídico interno de cada Estado e do Distrito Federal. Mas, após a ratificação, estes, apenas, estão autorizados e não, obrigados a concederem a isenção do ICMS. O convênio é condição necessária, porém não suficiente, para que seja concedida a isenção, que verdadeiramente não obriga as unidades federadas a concederem incentivos fiscais. O meio legal para que a exoneração seja efetivamente concedida é a lei ordinária específica sobre o assunto, conforme artigo 150, § 6º, da Constituição da República.

Além dessa sequência de procedimentos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14) estabeleceu que, para que um Estado ou o Distrito Federal possa conceder isenção ou ampliar qualquer espécie de benefício fiscal que acarrete renúncia tributária, é necessário que seja feita uma estimativa de impacto financeiro nos três primeiros exercícios de vigência dos benefícios, para garantir que nenhum prejuízo seja causado ao equilíbrio das contas públicas.

Em síntese, nesta ordem, e cumulativamente, para que os Estados e o Distrito Federal possam conceder isenções de ICMS, é necessário: 1º) convênio no âmbito do Confaz que dispõe a matéria a ser isentada; 2º) ratificação pelos Estados e o Distrito Federal através de decreto legislativo; 3º) estudo de impacto orçamentário-financeiro na economia e 4º) lei específica estadual para a concessão da isenção.

No caso de isenção, que observa os ditames legais enumerados anteriormente, para que seja cessada, basta que o ente concedente venha a revogar a lei que isentou ou que o convênio que autoriza a concessão de isenções venha a ser revogado por outro convênio,

tornando a lei estadual que isentou sem eficácia. E, o que, de fato, acontece é que a revogação da lei que isentou não revoga o convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A concessão desordenada de isenções de ICMS e outros benefícios fiscais tem instigado os entes subnacionais a concederem outros benefícios, construindo-se um cenário de competição financeira e fiscal no território brasileiro. Tal acontecimento ficou conhecido no Brasil como guerra fiscal, objeto do próximo capítulo.

## 6. GUERRA FISCAL: COMPETIÇÃO FISCAL EM BUSCA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SUAS DISTORÇÕES

### 6.1. Competição fiscal e guerra fiscal: elementos conceituais

A existência de competição fiscal mostra-se adequada, na medida em que ela aproxima as políticas públicas locais das preferências e necessidades da população e cria um ambiente propício à experimentação de diferentes formas de execução das políticas bem como um mecanismo de seleção natural daquelas com melhores resultados.

Em um mundo onde é grande e crescente a mobilidade dos agentes econômicos, a possibilidade de que os governos locais façam uso da estrutura tributária e do gasto público como instrumentos de uma política de atração de empresas para seus respectivos territórios cresceu substancialmente. Assim, os governos locais podem dar curso a uma competição por investimentos ou bases tributárias que causam inúmeros tipos de distorção econômica.<sup>551</sup>

A guerra fiscal tem-se mostrado uma questão de relevante discussão no atual cenário político brasileiro, não só por sua repercussão financeira e tributária mas também social. Ela tem-se comportado como um conjunto de ações e reações travadas entre os governos estaduais, com o objetivo precípua de atrair investimentos privados para os seus territórios e mantê-los durante o maior tempo possível.

Segundo Marilene Talarico Martins Rodrigues, a guerra fiscal ocorre quando um Estado concede incentivos fiscais para o ICMS sem prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal e sem lei complementar que discipline inteiramente a matéria. O que se tem é o confronto entre interesses econômicos dos entes federados, que, através de concessão de benesses tributárias, procuram favorecer suas economias internas.<sup>552</sup> Mesmo se estivesse de acordo com os ditames legais, a competição fiscal desordenada mostra-se não proveitosa na maioria dos casos, aproveitando-se, tão somente, as grandes empresas em detrimento dos Estados e de suas populações, o que se examinará a seguir.

---

<sup>551</sup> VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio e AFONSO, José Roberto. Fiscal Competition: a bird's eye view. **IPEA**, texto para discussão nº 887, 2002. Disponível no endereço eletrônico: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=335860](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=335860). Acesso em 21 set. 2009.

<sup>552</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Incentivos fiscais - desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “guerra fiscal” entre os Estados**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 302.

Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti, em sua obra *A guerra fiscal no Brasil*, analisam o fenômeno diante de três dimensões analíticas. A primeira, e talvez a mais evidente e principal, é a disputa no contexto federativo. É nessa dimensão que se deve buscar uma conceituação precisa da guerra fiscal e uma explicação para seu acirramento. Segundo eles, tal guerra tem como condição básica de viabilidade a conjugação de um determinado arranjo legal da tributação do imposto sobre valor agregado (ICMS) e progressiva fragilização da capacidade de regulação das relações federativas por parte do governo central. A segunda dimensão mostra que a guerra fiscal é uma forma peculiar de política de desenvolvimento industrial regional e envolve outro plano de interação, aquele entre os governos e o processo privado de alocação espacial do investimento. Nas condições vigentes, em termos de arranjo federativo, “a guerra fiscal como mecanismo de orientação da alocação dos grandes blocos de investimento é um processo perverso, controlado integralmente pelas empresas privadas e que leva à maximização do custo fiscal, associado à implantação de cada projeto.” A terceira dimensão é dada pelos aspectos fiscais e tributários dos instrumentos utilizados na guerra fiscal e pelos possíveis impactos negativos dos incentivos sobre as finanças estaduais.<sup>553</sup>

O conflito fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, em seu formato contemporâneo, tem causas bem definidas, sejam políticas ou econômicas, que foram surgindo, uma após outra, desde meados da década de 80.<sup>554</sup> Com o advento da Constituição da República de 1988, houve um impulso na descentralização política e institucional, que se traduziu em deslocamento de poder em favor dos Estados e dos Municípios. O sentido democrático da descentralização, trazido na Carta de 1988, estimulou uma competição entre os Estados e o Distrito Federal de poderem dispor livremente sobre as alíquotas do ICMS, criando um cenário propício à referida guerra.<sup>555</sup>

A competição assumiu proporções significativas a partir da segunda metade da década de 90, mas não deve ser visto como algo novo ou inédito. Pelo contrário, o uso de benefícios fiscais como instrumento de políticas de desenvolvimento regional é antigo no Brasil, da mesma forma que em outros países igualmente marcados por desigualdades econômicas

---

<sup>553</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 9-10.

<sup>554</sup> Na década de 70, o governo federal tratou de administrar a concessão de incentivos ao desenvolvimento regional, que direcionou a utilização de recursos para estimular as regiões Norte e Nordeste do país. A partir da década de 80, os incentivos foram drasticamente reduzidos. Mas foram fortemente retomados nos anos 90. Cf. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 47-ss.

<sup>555</sup> Normalmente os Estados e o Distrito Federal são os atores da guerra fiscal, mas os municípios também podem figurar em disputas fiscais para a instalação de empresas prestadoras de serviços diversos, mediante concessão de incentivos fiscais no tocante ao ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza.

internas. O problema é que, no caso brasileiro, existem mecanismos de regulamentação da matéria que busca evitar a guerra fiscal, como foi abordado no capítulo anterior. Mesmo assim, a competição entre os entes da federação continua a ser travada, gerando um forte impacto sobre as relações federativas.<sup>556</sup>

A expressão guerra fiscal tornou-se um termo corriqueiro no cenário brasileiro, mas, na verdade, a denominação é muito significativa, pois traduz um problema de cunho eminentemente constitucional, traduzindo o grau de consenso entre os entes da federação sobre os fundamentos da ordem política. Desde a nova ordem constitucional, a disputa acirrou-se por novas oportunidades e meios de desenvolvimento. A disputa proporcionou uma livre iniciativa por parte dos Estados, levando a ações e reações desordenadas, que reforçaram a denominação de guerra fiscal.

Com a abertura da economia nacional aos investimentos estrangeiros estimulada pelo governo Collor, o cenário nacional favoreceu ainda mais a disputa entre os Estados. Além disso, com a procura do capital de multinacionais por novos mercados consumidores, construiu-se um ambiente favorável à guerra fiscal. Assim, parcela relevante da referida guerra tem a ver com a disputa por projetos industriais de origem externa, sendo os mais visíveis os das indústrias de automóveis.<sup>557</sup>

A gradual consolidação do Mercosul e o quadro de estabilidade monetária trazido pelo Plano Real ofereceram boas perspectivas às companhias estrangeiras de expandirem seus negócios no Brasil. O fato levou os Estados a promoverem leilões de incentivos fiscais para captarem os novos investimentos em seus territórios.<sup>558</sup> Em relação às multinacionais, era irrelevante que fossem concedidos benefícios fiscais a estas, pois elas se instalariam de qualquer forma no território brasileiro, em virtude de razões meramente de mercado. Normalmente, as novas indústrias buscariam localizações que facilitassem a distribuição de seus produtos, ou numa região economicamente central do país. Assim, os Estados e Municípios oferecem vantagens financeiras para compensar os custos com a alocação da empresa em outra parte do país contra aquela que escolheria por uma lógica mercadológica.<sup>559</sup>

---

<sup>556</sup> Cf. DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, n° 18, jun. 2002, p. 95.

<sup>557</sup> Idem, ibidem, p. 99.

<sup>558</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 10.

<sup>559</sup> Cf. DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, n° 18, jun. 2002, p. 97.

As desigualdades regionais do país e a limitação de recursos próprios para investimentos capazes de diminuir o abismo entre ricos e pobres levam estes a procurarem em atrair novos recursos a seu território, fato que, sem a concessão de benefícios fiscais, seria quase impossível. A guerra fiscal é estimulada pela nacionalização do capital externo, levando os interessados na captação dos investimentos a concederem incentivos significativos durante um longo período. Assim, criam-se novos empregos, diversifica-se a produção local, e outras indústrias menores fornecedoras são atraídas, o que faz expandir o nível de empregos e renda na região.

É relevante observar que foi a efetiva ausência de uma política industrial regional que contribuiu para a guerra fiscal. O desmanche ou fechamento de agências regionais de desenvolvimento, como a SUDENE,<sup>560</sup> foi determinante para esse fenômeno. Assim, a política tributária dos Estados, mediante concessão de incentivos de ICMS, substituiu uma desejável política industrial, muitas vezes em desacordo com o próprio texto constitucional. Tal prática levou a uma competição desordenada,<sup>561</sup> promovendo o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la, posto que pequenos Estados da federação com pequeno potencial de suas finanças tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos.

Segundo Otávio Soares Dulci, para o país como um todo, a concessão de benefícios fiscais não justifica sua manutenção, pois, além da tensão política trazida aos Estados, nem sempre a renúncia fiscal representa uma melhoria das condições de vida da população local. De um lado, geram-se empregos, do outro, os Estados perdem receitas que serviriam para manutenção e investimentos dos fins estatais. A prática de atrair novos investimentos ao território do Estado não pode criar um cenário pior do que o *status quo*. Na verdade, a guerra fiscal, como observa o autor, “corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos.”<sup>562</sup>

---

<sup>560</sup> Sobre a SUDENE, Cf. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.106-124.

<sup>561</sup> “Num processo desse tipo, as articulações que se formam entre a esfera pública e o setor privado estabeleceriam uma negociação alocativa desordenada do investimento produtivo, tornando as unidades de governo reféns da disputa que passam a travar entre si, com base em uma concessão descontrolada de estímulos fiscais.” PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 10.

<sup>562</sup> DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, nº 18, jun. 2002, p. 97.

O que, de fato, acontece é que os principais beneficiados são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos.<sup>563</sup> As empresas nacionais ou estrangeiras que não gozam de incentivos fiscais encontram-se em situação desfavorável diante daquelas que gozam. Na federação, as companhias dos Estados que concedem desonerações se encontram em situação mais favorável do que aquelas instaladas em Estados que não concederam os incentivos, perdendo, assim, competitividade frente aos outros produtores.<sup>564</sup>

Um incentivo não pode acarretar em impedimento para outras atividades ou para determinado grupo de agentes econômicos. O benefício de uns não pode provocar a derrocada de outros. Incentivar é criar estímulos favoráveis ao progresso da atividade econômica, gerando condições positivas para o desenvolvimento, possibilitando um melhor e mais adequado resultado da atividade econômica.<sup>565</sup>

Faz-se necessário um maior ordenamento para a concessão de benefícios fiscais. Quando concedidos de maneira generalizada, deixam de ser benefícios e passam a ser apenas renúncia fiscal.<sup>566</sup> Se o Estado não procurar direcionar sua política de auxílios, subsídios, incentivos fiscais e creditícios à concretização de dispositivos constitucionais, continuará o Brasil a ser um grande exportador de grãos, de produtos primários em geral ou servirá de base apenas às instalações de plantas industriais de grandes empresas, dentro de planos e logísticas que interessarão mais àquelas e não, aos interesses nacionais.<sup>567</sup>

Estabelece-se um cenário de franca desigualdade. Enquanto algumas empresas internacionais de grande poder de investimento são beneficiadas, as demais se encontram

---

<sup>563</sup> Na maioria das vezes, para que indústrias se instalem em determinados Estados, as exigências feitas pelos empresários são tamanhas, que não seriam compensadas pelo aumento líquido da receita advinda do incremento da atividade econômica. Por exemplo, Odair Tramontin enumera os custos que seriam incorridos pelo Estado do Rio Grande do Sul, caso aceitasse a instalação da montadora Ford. Financiamento a cargo do Estado: 460 milhões de reais; financiamento pelo BNDES: 550 milhões de reais; incentivos como doação de terrenos e isenção de ICMS: estimativa de 3 bilhões de reais. Esses dados tinham por estimativa a criação de 1.500 empregos diretos. Os valores não deixam de assustar, pois, segundo cálculos elaborados pelo autor, estimam o custo do emprego criado como algo próximo a 300 mil reais por emprego. TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 132-133.

<sup>564</sup> Cf. VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 6.

<sup>565</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 304-305.

<sup>566</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Incentivos fiscais - desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “guerra fiscal” entre os Estados**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 324.

<sup>567</sup> CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 192.

oneradas pela carga normal de tributos, levando os contribuintes a sonegarem, quando deveriam recolher numerários aos cofres públicos, tudo isso na tentativa de se manterem competitivos. Nesse sentido, como observou Otávio Soares Dulci, não surpreende o avanço da economia informal, que corresponde a uma fatia considerável das atividades econômicas do país.<sup>568</sup>

Assim, a concessão desordenada de incentivos fiscais para a captação de empresas investidoras nem sempre representa um bom negócio para o Estado. Os incentivos fiscais não podem ser concedidos aleatoriamente, faz-se necessário que sejam cumpridos alguns requisitos, conforme dispuser a lei. Essa precaução é importante, pois a prática desregrada de tal expediente acarreta em consequências não desejáveis aos entes da federação, sob aspectos econômicos e sociais.

## 6.2. O federalismo e a guerra fiscal: competição e não cooperação dos entes federativos

Desde a Constituição Republicana de 1891, o Brasil adota o federalismo como forma de Estado. Nele, os Estados-membros possuem certa autonomia,<sup>569</sup> e a descentralização é evidente, contrapondo-se à centralização do antigo modelo unitário. Contudo, em virtude das desigualdades sociais oriundas da má distribuição de renda, o pacto federativo vem sendo desrespeitado no país.

Originando-se do latim *foedus*, significa pacto de aliança, que ocorre entre diferentes Estados, que formam permanentemente uma união, alicerçada numa ordem jurídica única, que, a teor do desenvolvimento histórico dos Estados, tem sua base na Constituição. O termo federação também pode indicar o processo que estabelece uma organização complexa de divisão de atividades entre as partes autônomas e o órgão central.<sup>570</sup>

---

<sup>568</sup> DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, n° 18, jun. 2002, p. 97.

<sup>569</sup> Autonomia não se confunde com soberania. Pode-se sustentar que os Estados mantêm sua autonomia, que fica condicionada à manutenção da ordem central denominada União ou Estado Federal, que detém a soberania. Há uma sobreposição dos interesses nacionais em relação aos interesses dos entes que formam a União. Em relação à soberania, pode-se entender o poder de autodeterminação estatal diante do cenário externo ao Estado, mantendo-se a ideia de independência. A autonomia corresponde também a uma ideia de independência, uma forma de exercício do poder, embora se limite a diretrizes mais amplas. É a característica dos entes que formam uma federação. A soberania é a maior representação do poder político, enquanto que a autonomia é um nível de independência que fica limitado aos pressupostos do Estado. Cf. ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2007, p. 19-23.

<sup>570</sup> ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2007, p. 18-19.

Em que pesem as diferenças que se reconhecem em diversos sistemas federais, há certas características e princípios que são aplicáveis aos países que adotam o federalismo. São eles: a existência de constituições escritas,<sup>571</sup> a não centralização, a divisão territorial de poder, a existência de elementos que mantenham a união, a existência de elementos que mantém a descentralização e a existência de elementos que mantêm o princípio federalista.<sup>572</sup>

As determinações constitucionais trazidas em 1988 buscaram uma forma de reduzir as diferenças econômicas entre os Estados e promover o equilíbrio financeiro das regiões. Mas a atribuição de competência tributária e a repartição de receitas não foram suficientes para equilibrar o cenário de desigualdades, mesmo com uma política de compensações através de fundos de participação.<sup>573</sup>

Segundo Marcos Nóbrega e, conforme a experiência alemã, as federações hoje caminham muito mais para um federalismo cooperativo, em que políticas são traçadas, visando minimizar as distorções inatas ao modelo. Segundo o autor, ocorrem situações que podem amesquinhar o ímpeto cooperativo e transitar para um ambiente de competição, e, conforme o caso brasileiro, “sobretudo quando há uma fragilidade institucional potencializada por uma aguda crise financeira.”<sup>574</sup>

De acordo com Otávio Soares Dulci, o federalismo é um sistema marcado pela autonomia e cooperação entre os Estados federados. Na guerra fiscal, a autonomia do federalismo comporta-se não como cooperação, mas como competição. Esta acarreta em perdas para a União, os Estados e os Municípios, transformando-se numa competição

---

<sup>571</sup> O fundamento da federação é a Constituição. Os diferentes centros de poder político não são dotados de hierarquia uns em relação aos outros, um não é superior ao outro. O que diferencia cada membro da federação é a atribuição de competências distintas pela Constituição. Cf. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 146.

<sup>572</sup> ASENSIO, Miguel Angel. **Federalismo fiscal: fundamentos**. Analisis comparado y El caso argentino. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2000, p. 27.

<sup>573</sup> Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; [...]

<sup>574</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

predatória, pois os Estados brigam entre si para atraírem investimentos, sem mensurarem os impactos financeiros em suas economias.<sup>575</sup>

A ideia do não cooperativismo<sup>576</sup> mostra-se nas estratégias adotadas pelos Estados que estabelecem um federalismo não cooperativo e predatório. Esse ambiente de competição (não-cooperação) no que concerne à questão fiscal pode ocorrer de duas formas: competição vertical e competição horizontal. Segundo Andrea Lemgruber, a primeira delas refere-se ao processo de transferências intergovernamentais com o fito de minorar as distorções do sistema tributário dos entes subnacionais, porém acabam, muitas vezes, por incentivar uma ‘preguiça fiscal’, assim os governos não têm muito incentivo para aumentarem suas receitas próprias. Mas o que mais se destaca é a competição horizontal, em que diversos entes federados disputam recursos através da concessão de incentivos fiscais.<sup>577</sup>

A análise dos impactos em um ambiente de competição fiscal é tarefa complexa, pois muitos fatores são envolvidos, como o comportamento dos agentes econômicos, a mobilidade dos fatores de produção e, particularmente a possibilidade de externalidades advindas das estratégias dos entes federados.<sup>578</sup> A competição horizontal não é, em si, boa ou ruim, depende das peculiaridades de cada economia. Diante do comportamento dos governos subnacionais, restringe-se a competição a uma visão “até certo ponto ingênua do comportamento cooperativo versus não cooperativo,” e lutar por interesses próprios de forma não cooperativa pelos entes federativos acarreta numa relação intrinsecamente conflituosa.<sup>579</sup>

Como foi dito anteriormente, a autonomia trazida pela Carta de 1988 proporcionou que cada Estado estabelecesse sua legislação referente ao ICMS, sem prejuízo dos outros mecanismos financeiros. Respeitados os limites da Constituição Republicana e da legislação infraconstitucional, os Estados são livres para legislar a respeito do assunto, estabelecendo fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 97, CTN). Atualmente, os Estados têm

<sup>575</sup> Cf. DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, nº 18, jun 2002, p. 95.

<sup>576</sup> Não é plausível que em um Estado federal não haja um mínimo de colaboração entre os diversos níveis de governo. Faz parte da própria concepção de federalismo a colaboração mútua. Portanto, no federalismo cooperativo, não se traz nenhuma inovação com a expressão cooperação. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 150.

<sup>577</sup> LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas**: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível em: [www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br). Acesso em: 15 dez 2009.

<sup>578</sup> VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio e AFONSO, José Roberto. Fiscal Competition: a bird's eye view. **IPEA**, texto para discussão nº 887, 2002. Disponível no endereço eletrônico: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=335860](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=335860). Acesso em 21 set. 2009.

<sup>579</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 11.

autonomia legislativa em relação ao referido imposto. Cada um tem alíquotas diferentes para produtos diferentes. Então, se por um lado a autonomia trazida pelo federalismo desde 1988 cria competição, por outro a limitação exagerada por parte da União pode caminhar para um regime de centralização. Assim, a autonomia dos Estados deve ser exercida com limites e responsabilidade.

No que concerne ao combate do caso brasileiro de competição fiscal (guerra fiscal), impedindo que os Estados concedam isenções tributárias aleatoriamente, os limites já se encontram estabelecidos na Constituição da República (arts. 150, § 6º; 155, § 2º, XII, 'g'), nas leis complementares (LC nº 24/75 e 101/2000) e nos convênios interestaduais do Confaz. A responsabilidade que se fala deve ser traduzida pela observância dos dispositivos legais já existentes, que por si só impediriam ou, ao menos, minimizariam as práticas que caracterizam o fenômeno em estudo.

A concessão de incentivos fiscais ou de qualquer outra medida semelhante do ponto de vista econômico-financeiro, não obstante se tratar de prática na busca da ordem econômica normativa, não pode ocorrer à margem dos limites impostos pelo próprio federalismo adotado pelo Estado brasileiro. Assim, tem sido comum, a concessão de incentivos fiscais e de medidas outras em nítida violação ao pacto federativo. Estados e Municípios,<sup>580</sup> não obstante tenham a plena competência para legislar, “não podem se sobrepor aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro.”<sup>581</sup> Portanto, a outorga de incentivos fiscais deve observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica como forma de proteger-se a federação.<sup>582</sup>

Em várias passagens, o posicionamento do Poder Judiciário tem sido no sentido de declarar inconstitucional qualquer lei estadual ou distrital que conceda isenções tributárias sem a necessária deliberação e aprovação no Confaz, afastando-se as práticas inseridas de guerra fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal traz diversos

---

<sup>580</sup> No plano municipal, duas medidas são relevantes na proteção da unidade nacional: a) a determinação, em lei complementar, dos critérios para a incidência do ISS, imposto sobre serviços; ii) a inserção, através da emenda constitucional nº 37, de 2002, da possibilidade de lei complementar estabelecer alíquotas máximas e mínimas para o mesmo imposto.

<sup>581</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007, p. 132-133.

<sup>582</sup> Como foi visto anteriormente, no caso dos Estados e do Distrito Federal, a concessão de incentivos fiscais não se pode dar unilateralmente. Devem, para não desrespeitarem o sistema constitucional, ser previamente aprovados em deliberações no Confaz, o denominado Conselho Nacional de Política Fazendária, que é composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e um membro da União.

precedentes, reconhecendo a inconstitucionalidade dos textos normativos em contradição ao texto constitucional.<sup>583</sup>

O equilíbrio e o bom senso devem ser o ponto de partida para a manutenção do federalismo. A centralização muito forte tende à configuração de um Estado unitário, e uma autonomia demasiada tende a uma situação de confederação, ambos incompatíveis com o modelo federalista. A maneira com que os Estados têm-se comportado na busca de investimentos em seus territórios desconfigura o pacto federativo, pois se aproxima mais de uma confederação, em que os Estados têm autonomia plena. Assim, deve-se procurar um equilíbrio entre a autonomia legislativa e a observância dos limites legais.

### 6.3. Conflito federativo, regulação central e guerra fiscal

Atualmente, um dos grandes objetivos do federalismo é a busca da cooperação entre a União e os entes federados, equilibrando a descentralização federal, buscando a integração econômica nacional. O fundamento do federalismo em termos fiscais é a cooperação financeira,<sup>584</sup> que se desenvolve em virtude da necessidade de solidariedade federal por meio de políticas públicas de compensação das disparidades regionais.

---

<sup>583</sup> “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 6.004, DE 14 DE ABRIL DE 1998, DO ESTADO DE ALAGOAS – CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS PARA O SETOR SUCRO-ALCOOLEIRO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – Ato normativo que, instituindo benefícios de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, como expressamente revelado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, contraria o disposto no mencionado dispositivo constitucional. Ação julgada procedente”, (STF – ADI 2458 – AL – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 16.05.2003 – p. 00090). “ICMS – CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS (INCLUÍDA A OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO) POR ESTADO FEDERADO – GUERRA FISCAL REPELIDA PELO STF – LIMINAR DEFERIDA – 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g – que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, *DJ* 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, *DJ* 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, *DJ* 31.3.00). [...]” (STF – ADIMC 2352 – TP – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – *DJU* 09.03.2001 – p. 00102). No mesmo sentido: STF – ADI 1179 – SP – TP – Rel. Min. Carlos Velloso – *DJU* 19.12.2002 – p. 00069; STF – ADIn 2.376 (ML) – RJ – Rel. Min. Maurício Corrêa – Clipping do *DJ* 04.05.2001 – Informativo nº 226 – 09.05.2001 – p. 2; STF – ADInMC 2.376 – MG – TP – Rel. Min. Maurício Corrêa – J. 15.03.2001 – Informativo nº 220 – 21.03.2001 – p. 1.

<sup>584</sup> A cooperação financeira tem como característica a responsabilidade da União e entes federados pela realização de políticas públicas comuns. O objetivo é o de executar uniforme e adequadamente serviços públicos equivalentes em toda a federação, de acordo com os princípios da solidariedade e da igualdade das condições

Segundo Gilberto Bercovici, os desequilíbrios regionais geram a necessidade de uma compensação financeira em favor dos entes menos desenvolvidos. Assim, utilizam-se transferências intergovernamentais com o objetivo de permitir aos entes mais pobres o acesso a recursos financeiros suficientes para promoverem o seu desenvolvimento e a sua capacitação financeira, “favorecendo a igualação das rendas dentro do país.” A existência de um sistema de compensação financeira enquadra-se dentro dos esforços constantes de manutenção ou estabelecimento de um equilíbrio federal, com o objetivo de evitar um grande distanciamento entre as regiões do mesmo país.<sup>585</sup>

No entanto, a igualdade financeira não resolve, por si só, os problemas gerados pelas desigualdades regionais. Faz-se necessária uma política econômica voltada aos mesmos objetivos da igualação financeira, ou seja, que promova o desenvolvimento e a distribuição de renda. Nos regimes federais, tradicionalmente compete à União buscar a redução das desigualdades regionais. No Brasil, a forte presença estatal na economia contribuiu para que o sistema tributário ocupasse um papel de importância nas políticas de desenvolvimento regional.<sup>586</sup>

Em termos fiscais, não se têm buscado mais espaços financeiros e tributários estanques, mas se buscam o equilíbrio e a redistribuição de renda inter-regional. Para isso, são desenvolvidos mecanismos que permitem aos diferentes entes da federação atuarem para o equilíbrio das condições sociais de vida dos habitantes da federação.

Segundo Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti, a progressiva fragilização da capacidade de regulação sobre os conflitos federativos por parte do governo central contribuiu para o avanço do processo de descentralização político-fiscal.<sup>587</sup> Ao longo dos anos 80, o poder de conciliar distintos interesses federativos pelo uso de recursos públicos vai sendo perdido pela União, com o esgotamento do padrão de financiamento do setor público na

---

sociais de vida. BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.157.

<sup>585</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 158.

<sup>586</sup> Idem, *ibidem*, p. 158-159.

<sup>587</sup> O poder regulador do governo central sobre os entes federativos pode ser desdobrado em dois componentes. O primeiro pode ser dado pelos dispositivos constitucionais e legais, que, no âmbito do sistema tributário e orçamentário, normatizam as relações entre os agentes da federação. O segundo é dado pela capacidade que o governo central, mais especificamente o governo federal, detém em determinadas circunstâncias e períodos históricos, através do controle que assume sobre os recursos fiscais e os processos decisórios alocativos, de regular diretamente a alocação regional do investimento público e, direta ou indiretamente, influir poderosamente na alocação do investimento privado. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 12.

década anterior. O planejamento das principais decisões de investimento permitia que interesses conflitantes entre blocos regionais fossem articulados num único projeto, através de recursos financeiros e fiscais. A transferência de recursos federais, via mecanismos constitucionais, garantiram a acomodação dos conflitos existentes.<sup>588</sup>

No período anterior à Constituição de 1988, o forte controle imposto pelo governo federal de regime autoritário sobre a alocação dos recursos tributários, inclusive nos fundos de participação, “tornava os governos subnacionais dependentes de um desgastante processo de captação das chamadas transferências negociadas para viabilizar investimentos.” Com o declínio dos investimentos públicos na economia entre as décadas de 80 e 90, e posteriormente à Carta de 1988, dá-se a substituição do governo federal pelos governos subnacionais como agentes mais dinâmicos na alocação do investimento público.<sup>589</sup>

A estagnação do investimento controlado pelo governo federal, sobretudo do setor produtivo estatal, teve efeitos na distribuição regional. A orientação de corte imposta à política de governo federal tem desconsiderado um papel mais ativo via política de desenvolvimento em nível nacional. Isso leva a uma possível omissão no papel de coordenação de política nesse nível. Esse conjunto de fatores, associado à expansão de desemprego no setor industrial, segundo Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti, parece conduzir a uma retomada de iniciativa dos sistemas políticos regionais, expressa nas políticas descoordenadas que interferem com a alocação do investimento sem critérios explícitos e organizados no plano nacional.<sup>590</sup>

O fator decisivo para o surgimento da guerra fiscal foi a retomada do investimento privado na América Latina em geral, desde o final dos anos 80, e no Brasil, a partir de 1993, além da retomada do investimento interno a partir da estabilização, em 1994. Embora grande parte desses recursos estivessem associados ao processo de privatização dos setores de infraestrutura, configura-se, ainda assim, um nítido processo de retomada. A fase mais evidente desses fluxos se deu pela entrada de grandes empresas no setor de consumo durável, os novos investimentos provocaram um significativo aumento na capacidade produtiva de muitos setores, especialmente no setor automotivo.<sup>591</sup>

---

<sup>588</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 12.

<sup>589</sup> Idem, *ibidem*, p. 12-13.

<sup>590</sup> Cf. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 13-20.

<sup>591</sup> Idem, *ibidem*, p. 18-19.

Nos setores mais beneficiados pela dinamização da demanda interna, a adequação ao novo contexto gerado pela estabilização provocou um ciclo de expansão que alterou a situação de relativa estabilização do perfil de alocação espacial da produção de bens de consumo. Esta ampliou a capacidade produtiva através de novas plantas industriais. Assim, os governos subnacionais se utilizaram de políticas autônomas agressivas, buscando interferir nos processos locacionais desse fluxo conjuntural. A guerra fiscal potencializa-se.

No plano constitucional e nas leis complementares, por mais centralizada que se mostre a estrutura normativa de harmonização da competência tributária estadual relativa à concessão de incentivos fiscais de ICMS, constata-se que a renúncia fiscal não se equilibra pelo aumento da base tributável e correspondente ganho de arrecadação. Mas o aumento de competição fiscal entre os Estados, em descompasso com o texto constitucional, ocorre em virtude dos seguintes fatores destacados:

a) Desequilíbrio entre as diversas regiões do país, no que diz respeito à oferta de mão-de-obra qualificada e de infraestrutura de instalação de acesso aos insumos e ao mercado, aliado à inoperância do governo central na promoção de políticas públicas de desenvolvimento regional, fazendo com que aqueles que não tenham outros instrumentos de atrair novos investimentos se utilizem de desoneração fiscal. Quanto mais desfavorável a localização, maior é o custo fiscal envolvido.<sup>592</sup>

b) Atribuição aos entes subnacionais da competência para a instituição e cobrança do ICMS, principal tributo sobre o consumo, ao contrário do que se considera um padrão mundial. Mesmo que se tenham criado meios de harmonização normativa (Constituição, leis complementares, convênios, resoluções do Senado, etc.), são 27 legislações diferentes em âmbito local. Isso propicia ampla desigualdade na cobrança do tributo, gerando desequilíbrios concorrenciais entre as empresas já instaladas nos Estados e insegurança na hora de definição no local de investimento.<sup>593</sup>

c) Adoção do chamado princípio da origem na incidência do ICMS, de modo a influenciar fortemente o Estado em que se localiza a empresa que dará ensejo à operação de saída. Permite-se que o governo local negocie com cada empresa as condições e a própria

---

<sup>592</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**: uma síntese. In: Guerra fiscal no Brasil: três estudos de caso – Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná. São Paulo: Fundap, 1999, p. 7.

<sup>593</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS**: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 75.

obrigatoriedade de recolhimento do imposto eventualmente. Mesmo numa situação em que toda a produção seja vendida para outro Estado, o governo do Estado que detém a produção pode, como destinatário legal da arrecadação, conceder incentivos diversos. O modelo adotado para o imposto sobre o valor adicionado é utilizado como instrumento de políticas de desenvolvimento regional.<sup>594</sup>

d) A falta de aptidão do Poder Judiciário em dar respostas ao problema. O próprio Supremo Tribunal Federal, ainda que tenha posição formada no sentido de repudiar os benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio interestadual, muitas vezes, acaba em função da lentidão e sobrecarga de processos, entrando em descompasso como ritmo exigido pelas demandas sobre o assunto.<sup>595</sup>

Assim, o desequilíbrio econômico e social entre os diversos Estados e regiões, aliado à falta de regulação do poder central, faz com que os Estados utilizem-se de políticas públicas unilaterais de desenvolvimento regional. Resta aos entes subnacionais a manipulação de desonerações fiscais, objetivando investimentos privados. A concessão de incentivos fiscais torna-se um elemento decisivo na alocação daqueles.

#### **6.4. A influência dos incentivos fiscais nas decisões alocativas empresariais**

É cediço que a prática da guerra fiscal entre os Estados da federação em busca de novos empreendimentos consuma-se com a concessão de benefícios fiscais às novas empresas. Sem esse expediente, fatalmente o Estado interessado não conseguiria atrair os investimentos vindouros.<sup>596</sup> Assim, necessariamente, os concedentes de benefícios fiscais, sejam isenções, estímulos financeiros e de infraestrutura, perdem receitas e patrimônio que seriam úteis ao desenvolvimento de sua infraestrutura local.

As políticas de incentivos fiscais tentam interferir num processo de decisão locacional, que, entretanto, se encontra subordinado a elementos de natureza mais ampla, relativamente a

<sup>594</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil: uma síntese.** In: Guerra fiscal no Brasil: três estudos de caso – Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná. São Paulo: Fundap, 1999, p. 8.

<sup>595</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 75.

<sup>596</sup> “Essa suposição implícita de um elevado poder de interferência e alavancagem dos incentivos, evidente nas justificativas retóricas dos governos, é, muitas vezes, levada ao extremo, ao sustentar que esses programas criam novos investimentos que, na sua ausência não existiriam.” PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil.** São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 20.

custos, infraestrutura, distância de mercados, disponibilidade de mão-de-obra qualificada, agressividade sindical, etc. As decisões locacionais, certamente, assumiriam uma condição ideal, e qualquer alteração nesse perfil envolveria um custo adicional que deveria ser coberto para que se modificasse a decisão alocativa. O elemento central é o custo fiscal necessário para lograr o afastamento da empresa em relação à alocação preferencial, que se adotaria na ausência dos incentivos.<sup>597</sup>

Os incentivos atuais podem corresponder à perda de investimentos futuros, pois a falta de receita corresponde ao não desenvolvimento da região, e qualquer grande empreendimento necessita de uma estrutura interna mínima adequada, sem que estejam dispostos a aguardarem por estruturação como estradas, portos e telecomunicações. Mas não só isso, na guerra fiscal as condições financeiras de todos os participantes se deterioram, e as renúncias fiscais acabam por perder seu poder de atrair outros investimentos.

Pela relevância fiscal para os Estados, as renúncias feitas, muitas vezes, acarretam situações desejáveis de desenvolvimento apenas provisório, pois retiram receitas essenciais dos cofres públicos que poderiam proporcionar a realização de serviços públicos. Em outras palavras, a concessão de incentivos fiscais, muitas vezes, não colabora com os Estados nem com a população local, mas, apenas, com as pessoas que gozam dos privilégios concedidos. Pela lógica dos objetivos da concessão de incentivos fiscais, seria esperado que o Estado concedente do benefício seria, em contrapartida, beneficiado com o desenvolvimento social e econômico de sua região.

Ricardo Varsano, referindo-se ao conflito dos entes da federação, afirma que “o ente federado que ganha – quando de fato, existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva.” Mas a guerra é perversa, alguns interesses não relevantes ao interesse público prevalecem sobre este. Alguns governantes usam do expediente da guerra fiscal para promoverem seus governos e a si próprios. Diante disso, os objetivos das concessões de incentivos fiscais são deixados de lado em prol de vantagens momentâneas e pontuais.<sup>598</sup>

Destaque-se que as primeiras manifestações do conflito fiscal entre os Estados sugeriram que os benefícios concedidos estariam sendo decisivos para a alocação dos investimentos. Entretanto, por exemplo, como destaca Sérgio Prado e Carlos Eduardo G.

---

<sup>597</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 20-21.

<sup>598</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 6.

Cavalcanti na experiência norte-americana dos anos 80, os benefícios fiscais oferecidos não eram determinantes básicos para as decisões de investir do setor privado. As decisões estariam relacionadas a fatores, como: a disputa pelos mercados, as expectativas acerca da estabilidade do cenário macroeconômico e a valorização da atividade produtiva.<sup>599</sup>

Segundo Sérgio Guimarães Ferreira, a renúncia de receita incita os Estados a pressionarem a União a conceder transferências fiscais voluntárias. As renúncias devem acontecer com uma contraprestação em prol do desenvolvimento regional, mas nem todos os Estados têm estrutura para suportar os encargos de um benefício fiscal, notadamente porque o país é marcado por uma heterogeneidade no desenvolvimento de seus entes federados.<sup>600</sup>

A própria ideia da decisão alocativa planejada pela empresa – seja em um novo investimento ou mero deslocamento de planta produtiva – se faz primordialmente orientada pela oferta de incentivos fiscais sendo passível de questionamento. Se todos os Estados pudessem utilizar o mesmo instrumento e o acionarem, passariam a ser decisivos os fatores extrafiscais, como: a disponibilidade de infraestrutura viária e de telecomunicações adequada, distância dos fornecedores e consumidores, a existência de economias externas, a qualidade de vida, o grau de pressão sindical, dentre outros. Para uma região tornar-se um paraíso fiscal, não basta oferecer benefícios fiscais. É necessária, no mínimo, a oferta de uma infraestrutura de telecomunicações. O tributo é, apenas, um dos elementos de decisão para a localização de um empreendimento, embora possa ser o elemento de desempate.<sup>601</sup>

Do ponto de vista da população, as regiões que mais precisam de desenvolvimento econômico e social, como as regiões Norte e Nordeste, são normalmente mais carentes de infraestrutura e desenvolvimento educacional e profissional. Assim, o Estado interessado no empreendimento, que renunciou a receitas normalmente oriundas do ICMS, fatalmente verá

---

<sup>599</sup> No caso de uma montadora de automóveis, cinco fatores são determinantes para que esta pudesse se instalar numa determinada região: a) mão-de-obra qualificada; b) sistema de transporte integrado, com porto, ferrovias e rodovias; c) infraestrutura de transporte coletivo, moradia, água e esgoto e assistência médica para os trabalhadores; d) fornecedores fortes no local; e) mercado de veículos forte no local de instalação da fábrica. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap; Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 30.

<sup>600</sup> Cf. FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, nº 4, jan./2000, p. 2.

<sup>601</sup> “É questionável a ideia de que a atração exercida pelos benefícios estaria afastando as empresas de seus mercados fornecedores e consumidores, o que causaria impacto a longo prazo na rentabilidade e na competitividade das empresas. As evidências empíricas mostram que as decisões de localização valem-se da oferta das vantagens fiscais, sem ignorar os demais fatores.” PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap; Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 32.

as vagas de trabalho serem preenchidas por pessoas oriundas de outras localidades, em virtude de uma possível desqualificação profissional local.<sup>602</sup>

Então, a concessão de benefícios fiscais produz um impacto relevante na economia dos Estados, em uns mais, em outros não, mas o desenvolvimento dos mais necessitados deve ser precedido de certa infraestrutura e qualificação profissional da população, para que seus locais possam usufruir do sacrifício suportado pelos cofres públicos, para que, no final, os objetivos constitucionais, o desenvolvimento e a erradicação das desigualdades regionais, sejam atingidos.

### 6.5. Motivos que justificam a concessão de incentivos fiscais

O crescimento econômico de um país de proporções continentais, como o Brasil, não ocorre em todas as regiões simultaneamente e com a mesma intensidade, mas sim, na maioria das vezes, em pontos determinados, por motivos diversos. Já que o desenvolvimento não é uniforme em todo o país, recorre-se aos incentivos fiscais para nivelar as diferenças entre as diferentes regiões em desenvolvimento. Assim, o permissivo constitucional de concessão de incentivos fiscais está condicionado à promoção do desenvolvimento do país (art.151, I, CR/88).<sup>603</sup>

Conceder incentivos fiscais não é algo ruim. O problema surge quando os outros Estados da federação descobrem que esse procedimento é um bom negócio. Então, a guerra fiscal se instala quando vários Estados concedem mais ou menos os mesmos benefícios.<sup>604</sup> A concessão de incentivos fiscais como instrumento da intervenção de ser deferida após cuidadoso estudo, sob pena de violação ao princípio da igualdade tributária. A cautela na definição de zonas tributariamente privilegiadas pode evitar um contra-ataque de outros entes da federação que se sintam prejudicados pela suposta perda de investimentos em seus territórios, o que levaria à concessão desordenada de incentivos fiscais.

---

<sup>602</sup> A Petrobras e o governo de Pernambuco têm capacitado trabalhadores dos municípios de Abreu e Lima e Paulista para se tornarem mão-de-obra, além de qualificá-los para a construção da Refinaria Abreu e Lima, em Suape. Ofereceram-se, ainda, cursos profissionalizantes, especialmente para as demandas do Complexo Industrial Portuário de Suape e da Refinaria Abreu e Lima. Cf. Começa cadastro em Abreu e Lima e Paulista. **TN Petróleo**. Disponível em: [www.tnpetroleo.com.br/noticia/12646/comeca-cadastro-em-abreu-e-lima-e-paulista](http://www.tnpetroleo.com.br/noticia/12646/comeca-cadastro-em-abreu-e-lima-e-paulista). Acesso em: 20 set 2009.

<sup>603</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 305.

<sup>604</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

A renúncia de receita pública pelos Estados não é diretamente um custo para a sociedade, pois, enquanto o produto da arrecadação de um tributo é uma transferência monetária do setor privado para o público, no momento da concessão do benefício, o setor privado continua detendo os incentivos que não recolheu aos cofres públicos, que, em tese, deveriam ser investidos no bem-estar da população.<sup>605</sup>

A tributação é um ônus ainda maior para a sociedade, quando o emprego dos recursos arrecadados é destinado para fins estranhos ao interesse público. Se os recursos são mal empregados ou em escala muito menor do que deveriam, aí sim, a carga tributária é excessivamente onerosa à população como um todo. Quando os recursos públicos são deixados nas mãos de particulares, os riscos de emprego equivocado são ainda maiores diante do poder estatal.<sup>606</sup> Este deve obrigatoriamente obedecer aos ditames da lei, enquanto aqueles buscam a remuneração normal de qualquer atividade capitalista, o lucro.

A tributação se justifica na medida em que há benefício social gerado pelo emprego público dos recursos arrecadados dos contribuintes. Transferir essa responsabilidade ao particular é algo arriscado, como observa Ricardo Varsano, “estaticamente considerada, a renúncia fiscal é sempre injustificada – se há mérito na tributação, o uso privado dos recursos é sempre uma alternativa inferior; e, se não há, não cabe a renúncia, mas, sim, a extinção do tributo.”<sup>607 608</sup>

---

<sup>605</sup> “Um ponto de relevo na análise do estudo do gasto tributário é que pode representar, de fato, uma fonte de receitas para o setor público. Isso se dá porque, em primeiro lugar, há um grande desconhecimento sobre o montante real dos incentivos fiscais concedidos. Logo, a reanálise dos critérios para concessão de incentivos fiscais pode ser uma boa forma de racionalizar a concessão desses benefícios e promover o posterior aumento de arrecadação.” NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>606</sup> “O que precisa ser feito é identificar se o beneficiado com as vantagens estatais é apenas a empresa que recebe os recursos públicos, ou toda a coletividade, ou, pelo menos, significativa parcela desta.” TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 124-125.

<sup>607</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 7.

<sup>608</sup> À luz da evolução das contas regionais, segundo Sérgio Guimarães Ferreira, é questionável o argumento redistributivista - a guerra fiscal com instrumento para desenvolvimento das regiões pobres. O mais provável é que à medida que os incentivos são disseminados, inclusive com a participação crescente dos Estados mais desenvolvidos, o efeito final redistributivo da guerra fiscal torna-se neutro. Estatísticas do PIB por Estado não evidenciam uma desconcentração da renda nacional. Alguns Estados menos desenvolvidos que foram notoriamente mais agressivos na guerra fiscal chegaram a sofrer perdas em suas participações no PIB nacional, inclusive industrial.

Segundo o autor, se todos os Estados parassem de conceder incentivos, todos ganhariam: mas, se um se abstém e outro continua, aquele que se absteve perde. É necessário alterar a sinalização tributária e econômica percebida pelos Estados para evitar que suas ações individuais contrariem o interesse nacional. FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, n° 4, jan./2000, p. 1.

A eliminação de tributos não é uma prática comum entre os entes federados. Assim, as benesses fiscais devem ser concedidas com responsabilidade. A concessão dos incentivos fiscais pelo exercício da extrafiscalidade, caso em que proporciona o uso privado de recursos públicos, somente é oportuna quando estes: a) não forem aproveitados em qualquer ponto do território da unidade considerada, caso os incentivos não fossem concedidos; b) promoverem adição de investimentos de novos empreendimentos na unidade; c) forem absorvidos, ao menos parcialmente, pelos residentes na unidade da federação, sobretudo os mais carentes, pois estes são os que mais perdem com a redução da provisão pública de investimentos.<sup>609</sup>

Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti indicam alguns aspectos positivos da competição fiscal, sobretudo uma política industrial centralmente planejada e controlada, quais sejam: a) maximização do aproveitamento dos recursos de informação e conhecimento da burocracia técnica local sobre sua própria economia regional; b) uma maior aproximação e subordinação das decisões aos interesses da sociedade local; c) indução a um maior desenvolvimento de mecanismos institucionais locais e interação entre governo e iniciativa privada, podendo ampliar a eficiência da atuação integrada entre governos estaduais e municipais.<sup>610</sup>

De uma forma geral, só faz sentido utilizar recursos públicos para estimular a instalação de empreendimentos<sup>611</sup> que correspondam a adições que não existiriam, se não houvesse incentivos, sobretudo a renda futura dos residentes da localidade, a qual seja maior do que os valores por eles perdidos, quando se transferiram recursos públicos para o domínio privado.

A economia da região onde se instala um empreendimento é afetada pelo próprio objeto de incentivo, dado que ocorre um aumento na produção industrial local. Os governos subnacionais têm um poderoso instrumento de incentivo pela renúncia da receita futura, gerada pelo investimento em questão. E, dependendo da dimensão das novas instalações, particularmente quando se trata de grandes complexos industriais, como as montadoras de

---

<sup>609</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 7.

<sup>610</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 32.

<sup>611</sup> Inúmeros Estados concederam incentivos fiscais relativos ao ICMS nos últimos anos como, por exemplo, Alagoas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Sergipe, dentre outros. Advirta-se que, segundo Ricardo Lobo Torres, diversos dos incentivos fiscais concedidos por estes Estados encontram-se suspensos. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 341.

automóveis, ocorrem outros efeitos indutores sobre novos investimentos de fornecedores e prestadores de serviços. Desde que não se subsidiem também esses setores, deve ocorrer uma elevação da arrecadação perante o nível que existiria sem a realização do projeto subsidiado.<sup>612</sup>

Assim, há um importante impacto local nos projetos bem-sucedidos. Um programa de incentivos de sucesso deve gerar um conjunto de impactos diretos e indiretos sobre a economia local, através de empresas subsidiárias, fornecedores de insumos em geral e prestadores de serviços.

### **6.6. A repercussão econômica da guerra fiscal no setor produtivo à luz da livre concorrência**

Estudos econômicos do Banco Mundial a respeito dos incentivos fiscais do governo cearense a empresas que se instalaram no Estado chegam a conclusões bastante significativas, das quais se destacam as seguintes:

- a) os incentivos fiscais só são possíveis para grandes companhias, pois estas é que conseguem suportar os custos de transação em buscar e obter incentivos;
- b) os projetos aprovados tendem a ser alocados na capital do Estado;
- c) os incentivos de ICMS concedidos discriminam as empresas já estabelecidas, pois aqueles decorrem da ideia de atrair novas companhias para o Estado. Assim, cria-se uma vantagem artificial para as firmas que ingressam no mercado;
- d) o cenário gera uma possível tendência para protelar uma expansão da empresa alocada que esteja funcionando sob o regime de incentivos fiscais. Investe-se em atividades lobistas para manter vantagens fiscais por mais tempo, em vez de se investir em escala ou melhoria de produtos, embora o estudo não comprove isso;
- e) as empresas escolhem sua localização baseadas em incentivos fiscais e não, em função da oferta de fatores de produção disponível;
- f) a concessão de isenções de ICMS corresponde a um aumento das alíquotas do imposto em outras atividades econômicas; o ganho de um corresponde ao encargo de outros.<sup>613</sup>

---

<sup>612</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 41.

<sup>613</sup> Cf. FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, nº 4, jan./2000, p. 2.

O resultado dessa prática traz para algumas poucas empresas um benefício que causa um prejuízo a seus vizinhos. A decisão de se estabelecer, por exemplo, uma alíquota de ICMS ideal para a instalação de um novo empreendimento não considera o encargo que sua imposição gerará nas empresas vizinhas, seja do mesmo Estado ou do vizinho. Então, do ponto de vista da federação, a prática da guerra fiscal é prejudicial à maioria da população.

Como observa Ricardo Varsano, são poucos os casos de empreendimentos que, do ponto de vista nacional, mereçam o incentivo estadual, ou seja, “são raras as batalhas da guerra fiscal das quais resulte um ganho líquido para o país.” Trocam-se recursos públicos por um lucro adicional das empresas agraciadas com o benefício fiscal. Em se tratando de empresas estrangeiras, a perda nacional é ainda maior, pois os estrangeiros se instalariam no território nacional de qualquer forma, em razão da procura de novos mercados. Então, conceder incentivos a elas é renunciar, de imediato, os recursos geralmente oriundos do ICMS.<sup>614</sup>

As concessões de incentivos fiscais geralmente concedidas por prazo determinado imediatamente buscam o desenvolvimento econômico local, dentro dos superiores objetivos estatais e do interesse público relevante, atraindo novas empresas ou incentivando a ampliação das já instaladas. E mediatamente, um aumento na arrecadação tributária no momento que cessarem os incentivos. Mas, então, questionar-se-ia: o ônus suportado pelos cofres públicos devem ser aproveitados pelas empresas ou pela população?

Como o ICMS é um imposto marcado pelo fenômeno da repercussão econômica, seu encargo é transferido sucessivamente de uma fase para a outra, durante a circulação da mercadoria; no final, quem suporta o ônus do pagamento do ICMS é o consumidor final. Então, se se mantém o preço de mercado da mercadoria, sem abatimento do imposto não pago, a empresa que goza do incentivo é que aproveita o regime de exoneração fiscal. Por outro lado, se o produtor considera o decréscimo do imposto não pago e o repassa para o preço final, obter-se-á um valor abaixo do valor de mercado, gerando, assim, uma concorrência desleal.

Aroldo Gomes de Mattos entende que, como os preços dos produtos em comercialização são geralmente ditados pelo mercado e não, pela iniciativa unilateral do comerciante, o contribuinte de direito do ICMS não vai reduzir o preço final, pelo contrário,

---

<sup>614</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. Brasília: IPEA, n° 15, jun. 1997, p. 9.

obterá percentuais maiores de lucro. Assim, os verdadeiros beneficiários seriam, apenas, as empresas que gozam das exonerações fiscais e não o consumidor final.<sup>615</sup>

Concordando com o raciocínio do autor, realmente as empresas que buscam incentivos fiscais têm por objetivo obter lucros maiores, para compensarem seus investimentos no território do Estado concedente. A população deve se beneficiar com a geração de novos postos de trabalho e não, na figura de consumidor final. Do contrário, estaria se criando um cenário de concorrência desleal entre as empresas que atuam em livre concorrência, quando umas gozam de exonerações fiscais, e outras, não.

Por outro lado, o poder público é responsável por assegurar a livre concorrência entre os particulares, não podendo assim semear uma competição desequilibrada entre os particulares concorrentes. Ao conceder-se um incentivo fiscal qualquer a determinada companhia de um ramo de atividade empresarial, deveria também estender a seus concorrentes, se porventura existirem.<sup>616</sup> Em caso positivo, o fato de ser um novo empreendimento não o erige em fator de discriminação suficientemente legítima para propiciar um tratamento desigual. Como observa André Ramos Tavares, seria na verdade um incentivo inverso, pois as companhias que já estão instaladas na localidade há mais tempo são certamente aquelas que mais contribuíram para o desenvolvimento econômico e social da região e, em comparação às novas companhias, seriam titulares do legítimo interesse de, em reconhecimento dos serviços prestados, receberem vantagens como aquela recebida por outro concorrente recentemente instalado.<sup>617</sup>

O resultado de uma política equivocada de intervenção traz consequências indesejadas. Todas as empresas prejudicadas na mesma localidade e até em outras passam a reivindicar as mesmas vantagens concedidas à empresa favorecida.<sup>618</sup> Nada mais justo em prol da livre concorrência.

---

<sup>615</sup> MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 79, São Paulo: Dialética, 2002, p. 8.

<sup>616</sup> No caso de incentivos fiscais concedidos a uma empresa de determinado ramo de atuação e a outras não, gera-se um cenário de flagrante violação ao princípio constitucional da livre concorrência. Se existem vantagens econômicas concedidas exclusivamente a poucos concorrentes, estes podem praticar preços inferiores ao do mercado, provocando uma concorrência desleal. Não há dúvida de que a empresa não beneficiada está sendo prejudicada em relação à outra do mesmo setor. “Logo, a atuação do poder público acaba resultando num desestímulo para a grande maioria que não é beneficiada pelas concessões. O que ocorre é o tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes.” TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 119.

<sup>617</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 306.

<sup>618</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 119.

O poder público não pode beneficiar grupos específicos de interesses exclusivamente privados. A legislação há de ser objetiva e genérica, contemplando-se com incentivos fiscais apenas as companhias que estejam envolvidas com o objetivo voltado ao interesse público. Ao revés, o oferecimento dos incentivos pode ter efeitos inversos aos pretendidos, ocasionando um desestímulo à iniciativa privada.

### **6.7. Análise do CADE sobre a concessão de incentivos fiscais**

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)<sup>619</sup> é um órgão judicante, com jurisdição em todo o território nacional, criado pela Lei nº 4.137, de 10 de setembro de 1962 e transformado em Autarquia vinculada ao Ministério da Justiça pela Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. As atribuições do CADE estão previstas também na Lei nº 8.884/94. Ele tem a finalidade de orientar, fiscalizar, prevenir e apurar abusos de poder econômico, exercendo papel de tutelar da prevenção e da repressão a tais abusos. A lei nº 8.884/94 atribuiu ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica um tríplice papel: educativo,<sup>620</sup> preventivo<sup>621</sup> e repressivo.<sup>622</sup>

---

<sup>619</sup> O CADE é uma Autarquia que compõe, junto com a Secretaria de Acompanhamento Econômico (Seae/MF) e a Secretaria de Direito Econômico (SDE/MJ), o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC). Enquanto às secretarias cabe o papel de instruir os atos de concentração e de investigar possíveis ilícitos concorrenciais, ao CADE cabe o julgamento dos processos. Importante destacar que, nos atos de concentração envolvendo o mercado de telecomunicações, a instrução fica a cargo da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), que, assim como fariam as secretarias, deve enviar um parecer ao Cade, para que o Conselho analise a operação.

<sup>620</sup> O papel pedagógico do CADE – difundir a cultura da concorrência - está presente no artigo 7º, XVIII, da Lei nº 8.884/94. Para o cumprimento desse papel, é essencial a parceria com instituições, tais como universidades, institutos de pesquisa, associações, órgãos do governo. O CADE desenvolve esse papel através da realização de seminários, cursos, palestras, da edição da Revista de Direito da Concorrência, do Relatório Anual e de Cartilhas. O resultado do exercício desse papel pedagógico está presente no crescente interesse acadêmico pela área, na consolidação das regras antitruste junto à sociedade e na constante demanda pela maior qualidade técnica das decisões.

<sup>621</sup> O papel preventivo corresponde basicamente à análise dos atos de concentração, ou seja, à análise das operações de fusões, incorporações e associações de qualquer espécie entre agentes econômicos. Este papel está previsto nos artigos 54 e seguintes da Lei nº 8.884/94. Os atos de concentração não são ilícitos anticoncorrenciais, mas negócios jurídicos privados entre empresas. Contudo, o CADE deve, nos termos do artigo 54 da Lei nº 8.884/94, analisar os efeitos desses negócios, em particular, nos casos em que existe a possibilidade de criação de prejuízos ou restrições à livre concorrência, que a lei antitruste supõe ocorrer em situações de concentração econômica acima de 20% do mercado de bem ou serviço analisado, ou quando uma das empresas possui faturamento superior a R\$ 400 milhões no Brasil. Caso o negócio seja prejudicial à concorrência, o CADE tem o poder de impor restrições à operação como condição para a sua aprovação, como determinar a alienação total ou parcial dos ativos envolvidos (máquinas, fábricas, marcas, etc.), alteração nos contratos ou obrigações de fazer ou de não fazer.

Como foi dito anteriormente, a aplicação dos benefícios oriundos da concessão de exonerações tributárias podem repercutir sobre a concorrência e sobre o mercado. Giovani Loss, fundamentado num estudo da Universidade de Oklahoma, conclui que práticas comerciais subsidiadas por governos são mais perigosas aos países importadores do que o *dumping* propriamente dito. Com isso, maior ênfase deve ser dada aos processos na Organização Mundial de Comércio, em que estão presentes os subsídios governamentais, e o potencial de dano material à indústria doméstica do país importador é maior do que via prática de *dumping* normal.<sup>623</sup>

A empresa beneficiada com um incentivo fiscal de um determinado Estado possuiria vantagem sobre suas demais concorrentes, uma vez que possuiria menores encargos em relação às demais. A concessão de incentivos fiscais, por conseguinte, influi na formação de preços no mercado, matéria intrinsecamente ligada à defesa da concorrência.

Os incentivos fiscais estaduais já foram objeto de consulta ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), realizada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), referente a aspectos anticorrecionais envolvendo as unidades federativas, objetivando buscar uma manifestação acerca da nocividade, ou não, à livre-concorrência, na prática da guerra fiscal.

Diante do disposto no artigo 20, inciso I, da Lei nº 8.884, de 13 de junho de 1994, que estabelece que constituem infração à ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa, ainda que não sejam alcançados, o CADE, ente da administração pública, não se eximiu do exercício de sua competência.

---

<sup>622</sup> O papel repressivo corresponde à análise das condutas anticoncorrenciais. Essas condutas anticoncorrenciais estão previstas nos artigos 20 e seguintes da Lei nº 8.884/94, no Regimento Interno do CADE e na Resolução 20 do CADE, de forma mais detalhada e didática. Nesses casos, o CADE tem o papel de reprimir práticas infrativas à ordem econômica, tais como: cartéis, vendas casadas, preços predatórios, acordos de exclusividade, dentre outras.

É importante ressaltar que a existência de estruturas concentradas de mercado (monopólios, oligopólios) em si não é ilegal do ponto de vista antitruste. O que ocorre é que nestes há maior probabilidade de exercício de poder de mercado e, portanto, maior a ameaça potencial de condutas anticoncorrenciais. Tais mercados devem ser mais atentamente monitorados pelos órgãos responsáveis pela preservação da livre concorrência, sejam eles regulados ou não.

<sup>623</sup> LOSS, Giovani. Aspectos anticorrecionais dos incentivos fiscais estaduais: a análise do CADE. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1307>>. Acesso em: 12 set. 2005, p. 2.

Mediante análise de diversos preceitos constitucionais, o CADE<sup>624</sup> respondeu à consulta formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) sobre a nocividade, ou não, à livre concorrência da prática da guerra fiscal, adotando os entendimentos seguintes:

- 1) Incentivos financeiro-fiscais possuem o mesmo efeito que incentivos fiscais tanto para a empresa beneficiada quanto para o mercado.
- 2) Tais incentivos importam na redução do montante do imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributária brasileira, em aumento de lucro para as empresas beneficiadas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas.
- 3) Os incentivos podem alterar a dinâmica econômica e o nível do bem-estar da coletividade, gerando os seguintes efeitos: a) retira o estímulo ao aumento de eficiência da economia, afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; b) protege as empresas incentivadas, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção; c) possibilita que as empresas incentivadas, mesmo auferindo lucro, eliminem suas concorrentes, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da vantagem de que dispõem; d) prejudica as demais empresas, pois, na luta pelo mercado, não investirão em melhoria de eficiência ou inovações; e) gera incerteza na tomada de decisão de novos investimentos, pois, a qualquer momento, o cenário pode ser modificado com a concessão de novos incentivos fiscais.<sup>625</sup>
- 4) Princípios constitucionais da livre concorrência e da promoção do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios, como o da redução das desigualdades regionais, de modo que um deles possa ser relativizado para assegurar a realização de outro.
- 5) Incentivos fiscais e financeiros podem ser concedidos, na forma prevista na Constituição da República, pela União ou pela unanimidade dos Estados, o que, ao menos formalmente, assegura o balanceamento dos diferentes objetivos e princípios envolvidos.
- 6) O simples cumprimento da legislação sobre a concessão de incentivos fiscais realizaria a necessária compatibilização entre princípios constitucionais, permitindo a relativização pontual do princípio da livre concorrência apenas naqueles casos em que se avança o princípio da redução das desigualdades, trazendo benefícios para a coletividade.

---

<sup>624</sup> CADE, consulta nº 38/99, Rel. Conselheiro Marcelo Calliari, mar/2000.

<sup>625</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 334.

7) Propostas que reduzam a guerra fiscal ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e, segundo um sistema racional, possam contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática à eficiência da economia e ao bem-estar da população.

8) Diante da relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro de sua esfera legal de competência.

A decisão administrativa transcrita reveste-se de significativo embasamento constitucional, demonstrando que incentivos fiscais, concedidos com ou sem observância dos ditames legais, favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em determinada unidade federativa.<sup>626</sup>

Assim, a guerra fiscal travada pelos Estados e o Distrito Federal não pode atingir terceiros estranhos aos benefícios, como no caso de adquirentes de mercadorias, ou tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), principalmente quando estiverem estabelecidos em outras unidades da federação.

### 6.8. Quem leva vantagem na guerra fiscal?

Feitas as considerações anteriores, não é difícil verificar que são poucos os casos de empreendimentos que, do ponto de vista nacional, mereçam o incentivo estadual. Considerando o mercado interno, estimular a realocação de um empreendimento situado em outra unidade da federação, do ponto de vista nacional e, na maioria dos casos, é um desperdício de recursos.

Da mesma forma, conceder incentivos fiscais quaisquer para companhias multinacionais se instalarem no Brasil é entregar aos estrangeiros recursos nacionais em troca de pouco, pois, diante de um país de extensão como o Brasil e seu mercado consumidor em constante crescimento, essas empresas se instalariam no território nacional, por motivos de mercado, e não, em outro país. Assim, os incentivos só se justificariam, se a empresa não viesse a se instalar em qualquer ponto do país, sem o incentivo.<sup>627</sup>

---

<sup>626</sup> Deve-se diferenciar um incentivo realmente necessário e direcionado a promover desenvolvimento e equilíbrio econômico regional ou setorial. Nos casos em que a ajuda é direcionada para uma empresa determinada, esta poderia obter recursos para investimentos junto a organismos financeiros. No entanto, ao invés de fazer um empréstimo, que precisa ser pago, recorre-se aos benefícios fiscais, sem qualquer compromisso de retorno para a coletividade. Os incentivos fiscais devem ser direcionados a determinadas regiões e setores e não para pessoas ou grupos econômicos. TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 125.

<sup>627</sup> “No Brasil, é dramática a experiência quando se trata de aferição de eficiência dos atos concessivos de benefícios fiscais. Não há uma preocupação com o binômio custo-benefício para a sociedade. Muitas vezes, o custo de cada emprego gerado é elevado e os impostos que deixam de ir para os cofres por conta do incentivo

Tendo em vista que as concessões de incentivos fiscais são viabilizadas sob o argumento da criação de empregos, é indispensável que se busque o melhor resultado dentre os possíveis, o que pode ser representado através da equação de custo-benefício social. Seria necessário que, no momento da concessão, que o ente concedente estabeleça uma estimativa sobre os resultados (desenvolvimento econômico *versus* renúncia fiscal) que seriam gerados pelo beneficiário do incentivo, substituindo-se, segundo Odair Tramontin, “a ótica privada de avaliação de custos e resultados (lucros) por uma abordagem que revele os custos e os benefícios sociais resultantes do projeto apresentado pelo particular.”<sup>628</sup>

É certamente aceitável que se incluam, entre os objetivos da política industrial, a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional utilizando recursos públicos. Os objetivos trazidos pela Constituição da República são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. As batalhas da guerra tendem a ser vencidas em geral pelos Estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura.

Segundo Marcos Nóbrega, torna-se claro que, no jogo competitivo da guerra fiscal, o empresário é quem ganha, pois se encontra em uma situação bastante cômoda. Tal infraestrutura é característica dos Estados mais ricos e que podem conceder tais benefícios. Os Estados pobres não podem dispor de tal infraestrutura.<sup>629</sup>

Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti trazem, em sua obra, uma pesquisa da CNI/Cepal sobre os pontos relevantes à instalação de um grande empreendimento em determinada região. Destaca-se que a concessão de benefícios fiscais apresenta a mesma relevância da proximidade de mercado para a instalação de uma planta produtiva em uma unidade da federação.<sup>630</sup>

---

também são consideráveis, sendo que, numa aferição séria, pode constatar-se que, dificilmente, o empreendimento tem o retorno social apregoado.” TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 124.

<sup>628</sup> TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 123.

<sup>629</sup> NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>630</sup> Na pesquisa apresentada, os fatores determinantes para a instalação de plantas produtivas receberam o seguinte destaque: custo de mão-de-obra – 41,5%; concessão de benefícios fiscais – 57,3%; proximidade do mercado consumidor – 57,3%; sindicalismo atuante na região – 24,4%; saturação espacial – 14,6%; vantagens locacionais específicas – 39 %. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap; Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 31.

De uma forma geral, as contas dos Estados se encontram em déficit fiscal devido ao desequilíbrio das contas públicas estaduais. Em diversos Estados, a arrecadação é quase que insuficiente para cobrir todos os gastos com pessoal. Mesmo assim, há os que insistem em participar de verdadeiros leilões promovidos por empresas que já decidiram instalar novos estabelecimentos no país. Em certos casos, a concessão de benefícios fiscais pode até funcionar como um critério de desempate para o caso de uma possível dúvida na instalação de um empreendimento. Mas, possivelmente o local de instalação já foi escolhido, e o leilão nada mais é que um instrumento para forçar ainda mais a concessão de incentivos fiscais.<sup>631</sup>

Destaque-se que deve ser considerado que não é raro acontecer que, ao término do recebimento das vantagens, geralmente de natureza tributária ou financeira, as empresas beneficiadas com os benefícios fiscais abandonam a localidade e vão em busca de outro ente federativo que ofereça novas benesses públicas para desenvolver suas atividades, o que poderia se caracterizar como ‘caçadores de incentivos fiscais’. Para evitar tal distorção, Odair Tramontin sugere a imposição de cláusulas penais e o oferecimento de caução pelo tomador de vantagens, como forma de garantir o alcance das metas estabelecidas no projeto.<sup>632</sup>

No âmbito dos Estados, seus governadores estão empenhados em atender aos interesses de sua localidade, sob a condição de autonomia relativa no regime federativo. Além disso, a captação de novos empreendimentos gera bons dividendos ao governante para seu projeto político pessoal. Assim, a vinda de empresas que destinem sua produção para exportação, por exemplo, configura-se um bom negócio para o Estado, pois na operação para o exterior o contribuinte é imune à incidência do ICMS (art. 155, § 2º, X, “a”, CR/88).<sup>633</sup>

---

<sup>631</sup> “Curioso observar que, muitas vezes, a empresa já tomou a decisão de se instalar em determinado Estado, porém é capaz de promover verdadeiros ‘leilões’ para angariar cada vez mais incentivos.” NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/3526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

<sup>632</sup> Em sua experiência como promotor de justiça, o autor relata que, no período de instalação da montadora Chrysler, no município de Campo Largo/PR, esta prometeu produção anual de 14 mil unidades do modelo Dodge Dakota e a contratação de 450 pessoas. A produção nunca passou de 5 mil unidades por ano e empregou apenas 250 funcionários. Em 2001, o município tinha uma dívida de R\$ 7 milhões (sete milhões de reais) em decorrência de terrenos doados a diversas empresas que se instalaram nas proximidades da montadora. TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 124.

<sup>633</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]  
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]  
X - não incidirá: [...]

O que se precisa observar é se o beneficiado com as vantagens fiscais é apenas a empresa que recebe as benesses fiscais, ou toda a coletividade, ao menos parte desta. Não obstante se reconheça a importância da criação de empregos e a geração de outros tributos, tais resultados, por si sós, não são suficientes para indicar a existência de interesse público na aplicação de recursos públicos, geralmente através de renúncias fiscais.<sup>634</sup>

O interesse público pode estar presente quando o incentivo é oferecido para a instalação de uma empresa privada em regiões notadamente marginalizadas economicamente ou em região estratégica do país, ou ainda, para socorrer um setor reprimido economicamente. Assim, consubstanciam-se o caráter extrafiscal e o permissivo constitucional da concessão de incentivos fiscais (art. 151, I, CR/88), concretizando-se um dos objetivos da Constituição da República de 1988, a redução das desigualdades regionais e sociais.

Se as empresas que passam a gozar de incentivos fiscais são potencialmente grandes contribuintes de ICMS, o Estado concedente perde notadamente arrecadação tributária, mas as empresas levam uma vantagem sobre as outras já instaladas, levando estas a pressionarem o governo a conceder incentivos de mesma monta, permitindo-as competir em igualdade de condições, o que levaria os Estados a renunciarem ainda mais a receitas tributárias, sob pena de vê-las migrarem para outros Estados concedentes de benefícios.

Na guerra fiscal, os Estados de maior desenvolvimento econômico levam vantagem sobre os outros, porque os incentivos concedidos se transformam em meras renúncias de arrecadação, com pouco efeito estimulador. Assim, pela redução da tributação, as empresas passam a escolher a localização de instalação de suas estruturas em função da qualidade dos benefícios escolhidos, seja de infraestrutura fiscal ou financeira.

## **6.9. Medidas repressivas contra a concessão indevida de incentivos fiscais**

As empresas das unidades da federação que não concedem incentivos fiscais se encontram em situação desfavorável em relação a outras que gozam de exoneração.

---

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...]

<sup>634</sup> “Na realidade, empregos e tributos são resultados inerentes a qualquer atividade empresarial, sendo certo que pode ser questionável a existência de interesse público nessas circunstâncias. Uma empresa não se instala num ou noutro lugar com finalidades sociais, mas sim, com o objetivo de lucro. Uma demonstração disso é que, diante de qualquer crise econômica enfrentada por uma empresa privada, geralmente as primeiras providências tomadas pelo empresário são no sentido de demitir empregados e não pagar tributos.” TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 124-125.

Especialmente nos casos de incentivos concedidos por alguns Estados apenas, tais concessões acabam representando discriminação em relação às empresas não beneficiárias e que atuam no mesmo setor da economia.<sup>635</sup>

A concorrência desleal e inconstitucional, praticada por determinados Estados em detrimento de outros, leva aos não concedentes, sentindo-se prejudicados, diante da concessão irregular de incentivos fiscais, a aplicarem fortes represálias: proibem aos adquirentes de mercadorias e serviços o aproveitamento dos créditos do ICMS em operações anteriores.

Por exemplo, o Estado do Espírito Santo concedeu incentivos para as empresas de importação e exportação que lá se estabelecessem. É o caso do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, sob o fundamento da Lei Estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970, regulamentada pelo Decreto nº 163-N, de 17 de julho de 1971.<sup>636</sup>

Os incentivos consistiam em diferimento do ICMS até o momento de ocorrer a operação de saída das mercadorias<sup>637</sup> e obtenção de financiamento, pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A., de até 80% do valor da operação, podendo ser pago em até 20 anos, com juros de 1% ao ano e sem correção monetária.

O Estado do Espírito Santo sustenta que não se trata de benefício fiscal (vedado pela Constituição da República), mas, de fomento financeiro, não implicando desoneração do ICMS, visto que um dos requisitos é a quitação prévia do tributo. Argumenta-se que: a) não há qualquer interferência na relação jurídico-tributária, regularmente constituída e extinta, tratando-se de fenômeno regido pelo direito financeiro, sem que haja qualquer restrição na

---

<sup>635</sup> As empresas que não gozam dos benefícios fiscais acabam sofrendo prejuízos em face de não usufruírem de idênticas regalias econômicas, apesar de estarem em situações equivalentes. Essa circunstância influencia os custos das produções e a livre concorrência. Imagine-se uma empresa têxtil, situada em determinado local que investe considerável montante de suas reservas na ampliação de seu parque fabril. Outra empresa que estava instalada em outro Estado é atraída por incentivos oferecidos pelo primeiro Estado; instala-se no mesmo local da primeira empresa, recebendo gratuitamente terreno, galpões e exoneração de tributos por determinado período. Mostra-se, então, uma visível concorrência desleal. TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 118-119.

<sup>636</sup> Para ter acesso ao referido incentivo, a empresa deveria satisfazer os seguintes requisitos: a) possuir sede no Estado do Espírito Santo; b) efetuar, neste local, o desembarço aduaneiro; c) estar sujeita ao recolhimento do ICMS e d) exercer atividade exclusiva de comércio exterior. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 77.

<sup>637</sup> No diferimento, o imposto deixa de ser cobrado na entrada ao estabelecimento importador para ser cobrado na operação de saída da mercadoria importada. Não há imposto na entrada, mas, conseqüentemente, não há crédito ao adquirente a ser abatido na saída, de modo que, não há renúncia de receita, apenas postergação do momento em que o tributo incidente na importação será recolhido.

concessão de tais incentivos financeiros; b) os recursos do FUNDAP possuem dotação orçamentária própria, diversificada em suas fontes, de modo a não configurar devolução do tributo devido e c) o valor entregue pelo Estado é financiado, não se tratando de doação, mas, de quantia que deverá ser devolvida pela empresa no tempo e modo acordados.<sup>638</sup>

Por outro lado, há quem sustente que sequer esses benefícios financeiros são admitidos, que, apesar de não se tratar de incentivo fiscal propriamente, possuem um forte ponto de confluência fiscal, visto que um dos requisitos para a sua obtenção seria justamente o fato de se praticarem operações sujeitas ao ICMS, “razão pela qual, sob o aspecto finalístico, caracterizar-se-ia em afronta ao sentido da vedação constitucional.”<sup>639</sup>

O cenário criado permitiu que as empresas instaladas em Vitória apenas utilizassem o mecanismo para operações de troca de documentos fiscais, sendo que a mercadoria importada é destinada a outro local e não, ao Espírito Santo. Nesses casos, ficava claro que seria como se a mercadoria tivesse entrado diretamente no destino final e não, no Espírito Santo. Assim, o ICMS-importação (art. 155, § 2º, IX, ‘a’, CR/88), que seria devido no destino verdadeiro, é financiado pelo Estado do Espírito Santo no caso FUNDAP. Constitui-se em uma simulação do critério territorial da incidência do ICMS, visto que, de fato, a circulação da mercadoria se dera no verdadeiro destino. Para o Espírito Santo, o ganho é relativizado, pois a empresa contribuirá minimamente para o desenvolvimento local.

Os Estados que não concedem benefícios fiscais, sentindo-se prejudicados, não apenas por meio de uma acirrada disputa judicial, destinada a invalidar a legislação do Estado que se mostre mais vantajosa ao contribuinte, utilizam mecanismos de defesa de sua economia, numa

---

<sup>638</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 78. Cf. OLIVEIRA, Júlio Maria de; GOMES, Victor. ICMS devido na importação – Fundap – competência ativa. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 35, p. 98-118.

<sup>639</sup> O benefício do caso FUNDAP contraria a previsão do inciso IV do parágrafo único do artigo 1º da LC nº 24/75, explícita quanto à vedação da outorga unilateral do benefício financeiro-fiscal.

O caso é de difícil resolução: se, por um lado, a lei complementar em referência é expressa no que concerne à vedação de benefícios financeiro-fiscais, há margem para questionamento da própria recepção deste veículo normativo, haja vista que o dispositivo, haja vista que o disposto na Constituição da República sobre o tema (art. 155, § 2º, XII, ‘g’) limita-se ao aspecto tributário, regulando a questão financeira em capítulo próprio (art. 163 e seguintes. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 78.

espécie de legítima defesa tributária. Tais represálias também transgridem as limitações existentes, alimentando, mais ainda, a guerra fiscal.<sup>640</sup>

O artigo 8º, da Lei Complementar nº 24/75 estabelece que a inobservância dos dispositivos da referida lei complementar acarreta cumulativamente: a) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; b) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou do ato que conceda remissão do débito correspondente.

Assim, diante desse dispositivo, os Estados que se sentem prejudicados pela inobservância dos dispositivos legais na concessão de benefícios fiscais glosam (desconsideram) os créditos destacados nas operações anteriores, em observância à LC nº 24/75.<sup>641</sup> Os Estados reconhecem que o objetivo da medida não é o de aumentar a arrecadação estadual e, sim, o de proteger suas economias da concorrência desleal, evitando que as indústrias localizadas em seus territórios venham a migrar para os Estados onde há incentivos.

O Estado de São Paulo chegou a adotar medidas de retaliação contra outros Estados por meio da lei nº 6.374/89:

Art. 112 – Sempre que outro Estado ou Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

Essa autotutela utilizada pelos Estados, embora de acordo com o disposto na lei complementar, não condiz com a Constituição da República de 1988, pois viola direitos constitucionais, garantidos ao contribuinte, como o princípio não-cumulatividade,<sup>642</sup>

---

<sup>640</sup> ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 167.

<sup>641</sup> A glosa é a invalidação dos créditos relativos às operações anteriores (entradas), não mais podendo ser abatidos nas operações subsequentes (saídas) – abatimentos estes que deveriam ocorrer em condições normais, em decorrência do preceito constitucional da não-cumulatividade. Sob a perspectiva do contribuinte adquirente, a glosa de créditos representa um custo adicional. Na guerra fiscal, quem acaba sendo apenado com a reação do Fisco é o contribuinte.

<sup>642</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

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

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

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

inviabilizando a atividade empresarial e, conseqüentemente, o mercado de consumo. Assim, o artigo 8º, da LC nº 24/75 não foi recepcionado pela Carta Magna, perdendo sua eficácia.

O referido dispositivo estabelece que em relação às remessas para estabelecimentos localizados no território paulista, oriundas de estabelecimento localizado em outra unidade federada só serão admitidos os créditos relativos ao imposto efetivamente cobrado no Estado de origem. O propósito era o de evitar que fossem utilizados créditos originários de unidades da Federação que praticassem benefícios fiscais indevidos.<sup>643</sup>

Essa prática de defesa inconstitucional não corresponde à maneira adequada para o estabelecimento da ordem correta de observância dos dispositivos legais a respeito do assunto, pois, na busca da proteção de suas economias, os Estados violam direitos dos contribuintes. Assim, estes, que não participam da criação dessas situações inadequadas, muitas vezes, veem-se prejudicados em seus direitos. Os Estados se utilizam de medidas inconstitucionais de curto prazo para o combate das políticas externas concedentes de exonerações tributárias, buscando proteger suas economias e o bem-estar de seus cidadãos.

O referencial de questionamento há de ser o artigo 155, § 2º, XII, 'g', que proíbe a concessão de incentivos fiscais sem prévia aprovação em convênio pelos demais Estados da Federação. O próprio artigo 8º, da LC nº 24/75 estabelece as medidas de combate aos incentivos fiscais inconstitucionais. Entretanto, para que possa ser aplicado, requer a manifestação do Supremo Tribunal Federal, visto ser o órgão precipuamente responsável pelo controle de constitucionalidade.

Afinal, um Estado-membro não está habilitado a proferir juízo de validade em relação às leis de outros Estados. O remédio legal adequado à situação é o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF por violação ao dispositivo constitucional, conforme o trecho do seguinte julgado:

A concessão, mediante ato do poder público local, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em tema de ICMS, depende, para efeito de sua válida outorga, da prévia e necessária deliberação consensual adotada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, observada, quanto à celebração desse convênio intergovernamental, a forma estipulada em lei complementar nacional editada com fundamento no art. 155, § 2º, XII, g, da Carta Política. Este preceito constitucional, que permite à União Federal fixar padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a 'guerra tributária' entre os Estados-membros e o

---

<sup>643</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos "FUNDAP" e "Comunicado CAT nº 36/2004"**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 83.

Distrito Federal. Plausibilidade jurídica dessa tese sustentada pelo Procurador-Geral da República.<sup>644</sup>

Assim, diante das duas possibilidades citadas, sancionar o contribuinte ou recorrer ao Poder Judiciário, enquanto os efeitos da primeira são imediatos e eficazes, os da segunda são demorados, dando impressão de impunidade. Em síntese precisa sobre o assunto, José Souto Maior Borges, no mesmo sentido, observa:

Não pode entretanto o Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito do ICMS destacado em documento fiscal, sob pretexto de violação ao artigo 155, § 2º, 'g', da CF. Caberá em tais hipóteses o recurso ao Poder Judiciário para invalidar a norma atributiva do crédito desse tributo em desacordo com a CF. Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infraleais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser sindicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>645</sup>

Dessa forma, cabe ao Estado prejudicado ajuizar a adequada Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, requerendo entre outros pedidos, a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da lei concedente de benefícios fiscais, por inobservância explícita a dispositivo constitucional, até que a decisão final reconheça a inconstitucionalidade da referida lei estadual. Entretanto, em face da morosidade característica do Poder Judiciário, tal medida judicial proporciona um forte sentimento de ineficácia e injustiça.

## 6.10. Alternativas para eliminação da guerra fiscal

Diante do cenário em que se desenvolvem as disputas entre os Estados para a captação de novos empreendimentos, mediante, principalmente, a concessão de isenções tributárias de ICMS, percebe-se que os dispositivos legais continuam a ser violados, embora sua simples observância seria capaz de coibir a prática da guerra fiscal. Assim, os estímulos econômicos prevalecem sobre as disposições legais, sejam constitucionais ou em leis complementares (LC nº 24/75 e 101/2000).

Sérgio Prado e Carlos Eduardo G. Cavalcanti propõem três critérios para a avaliação de alternativas visando à anulação da guerra fiscal: a) eficácia, no sentido de ter capacidade de

<sup>644</sup> STF, Plenário, unânime, ADIMC nº 930/MA, Rel. Min. Celso de Mello, 25 nov. 93.

<sup>645</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 06, São Paulo: Dialética, 1996, p. 124.

neutralizar todos os principais instrumentos utilizados na guerra fiscal; b) eficiência, no sentido de envolver procedimentos legais e institucionais de rápida tramitação que respondam, com agilidade, às demandas e c) viabilidade política, no sentido de maximizar as possibilidades de que se logre um consenso mínimo no plano político federativo.<sup>646</sup>

Ainda, segundo os referidos autores, três são as alternativas de caráter impositivo para a anulação das práticas de guerra fiscal: a) estabelecimento de restrição de ordem legal abrangente, se possível em nível constitucional, que vete os mecanismos principais utilizados ou, pelo menos, aqueles considerados mais nocivos;<sup>647</sup> b) ampliação da competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), de modo a torná-lo um órgão de fiscalização e controle efetivo<sup>648</sup> e c) adoção de mecanismos tributários diretos, ou seja, do princípio do destino na cobrança do ICMS.<sup>649</sup>

Em relação ao referido imposto, uma condição efetivamente necessária para que os Estados possam utilizar o instrumento da competição fiscal é a manutenção do princípio da origem, ou seja, que esteja garantida a apropriação da receita gerada pelo Estado que concede o incentivo. Não se olvide que os mecanismos de guerra fiscal utilizados não têm se resumido à simples concessão de incentivos tributários. Se a guerra foi, em outros tempos, basicamente tributária, mais recentemente, ela é claramente fiscal-orçamentária.

É verdade que não há nenhum impedimento legal para que um Estado conceda benefícios de natureza creditícia ou financeira para a instalação de determinada empresa em seu território. Pode-se conceder um determinado incentivo de natureza creditícia que se assemelhe à arrecadação do ICMS naquele Estado. Nesse caso, a empresa recolheria

---

<sup>646</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 131.

<sup>647</sup> O mérito básico dessa alternativa é a eficácia: permitiria, em princípio, coibir parcela dos instrumentos hoje utilizados, principalmente o diferimento do ICMS. Porém, ela apresenta sério problema: remeteria para a justiça comum todos os questionamentos, com as implicações em processos demorados, sendo menos adequada do ponto de vista do critério eficiência. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 131.

<sup>648</sup> O projeto da Lei Kandir previa a criação de uma Comissão de Ética, o que tornaria o CONFAZ capaz de regular os abusos. No que tange à eficiência, teria o mérito de tramitar em um fórum mais restrito, ganhando, em princípio, mais agilidade. No entanto, dado o atual formato do CONFAZ, este poderia apenas indicar a irregularidade e agir indiretamente, através da Procuradoria da República ou do Tribunal de Contas. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 132.

<sup>649</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 130-131.

efetivamente o referido imposto, e as exigências inscritas na LC nº 24/75 não seriam legalmente desrespeitadas.<sup>650</sup>

Diante do quadro, tem-se questionado a viabilidade da alteração do texto constitucional, sobretudo em relação ao ICMS, a fim de impedir a ocorrência da guerra fiscal e conseqüentemente uma ameaça ao pacto federativo. Fernanda Maia Salomão Alves relata que se costuma pretender que a competência legislativa referente a esse imposto seja exercida pela União e uniformizada em todo o território nacional. Aos Estados e ao Distrito Federal restaria a capacidade tributária ativa, que compreende o poder de fiscalizar, arrecadar e dispor do montante arrecadado.<sup>651</sup>

É certo que o legislador constituinte originário não procurou fazer com que sua obra fosse imutável, mas que evoluísse junto com as modificações da sociedade brasileira e que atendesse aos seus anseios com o passar do tempo. Para tanto, estipulou-se a faculdade de emendar a Constituição, obedecidos os limites enumerados nos incisos do artigo 60, § 4º, do texto constitucional. Entre as vedações à competência reformadora do Congresso Nacional, figura a de propor emendas tendentes a abolir a forma federativa do Estado brasileiro, que foi alçada à condição de cláusula pétreia no texto constitucional.<sup>652</sup>

A recorrente pretensão de transferir a competência legislativa do ICMS para a União, como forma de combater a guerra fiscal, segundo Fernanda Maia Salomão Alves, “não representaria um expediente tendente a abolir a federação, por centralizar, em certa medida, o poder de tributar, enfraquecendo a mais evidente expressão de autonomia dos Estados e Distrito Federal.” Segundo a autora, toda reforma constitucional que objetive modificar as atribuições dos Estados e do Distrito Federal e levá-las para a União deve ser examinada com cautela, sob pena de se permitir o esmorecimento da federação. Melhor seria uma reforma na estrutura infraconstitucional, sem necessidade de reforma do texto constitucional.<sup>653</sup>

Tem-se posto em destaque a revisão do ICMS, para compatibilizá-lo com o modelo europeu do IVA (imposto sobre o valor acrescido), destacando-se dois aspectos: a) o sistema tributário nacional visto sob a perspectiva de sua racionalidade econômica, que sinaliza no

---

<sup>650</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 42.

<sup>651</sup> ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 167.

<sup>652</sup> Idem, *ibidem*, p. 167-168.

<sup>653</sup> Idem, *ibidem*, p. 168.

sentido da unificação das incidências sobre a circulação de riquezas (mercadorias, produtos industrializados e serviços; b) o sistema de partilha tributária, apreciado pela sua racionalidade política, que aconselha a harmonização das competências tributárias, hoje repartida entre a União (IPI), Estados (ICMS) e Municípios (ISS), sem se falar nas anômalas contribuições sociais sobre o faturamento (PIS/COFINS) reservadas à União, que, na realidade, são impostos com destinação específica.<sup>654</sup>

O ICMS é um imposto que incide tanto na produção quanto no consumo das mercadorias e dos serviços (de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). Diante da guerra fiscal, o imposto sobre a produção é um instrumento de relevância muito maior do que sobre o consumo. O estímulo à disputa entre os Estados seria minimizado, se o ICMS se transformasse num imposto exclusivamente sobre o consumo. Para isso, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos interestaduais.

Adotar o princípio do destino seria eliminar as alíquotas interestaduais do imposto. Isso posto, os produtos destinados ao consumo em determinado Estado, sejam eles produzidos no próprio Estado, em outro ou no exterior, gerariam arrecadação exclusivamente para o Estado consumidor e não mais, para o Estado produtor.

A sugestão proposta não elimina totalmente a sistemática da guerra fiscal, mas impõe fortes restrições à eficácia de incentivos de ICMS. Como o imposto seria devido no Estado consumidor, a concessão de incentivos nos Estados produtores ficaria sem utilidade, pois estaria minimizada a arrecadação do imposto, apenas no que fosse consumido no próprio Estado. E como a Constituição da República proíbe os Estados de estabelecerem diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (art. 152, CR/88), não há como privilegiar o consumo de bens produzidos no próprio Estado.

A medida traz um empecilho contornável. Faz-se necessária a reestruturação das administrações fazendárias estaduais, principalmente nos Estados menos desenvolvidos. Atualmente, a arrecadação se concentra em poucos contribuintes, os produtores, de forma que com a utilização da tributação no destino da mercadoria, a arrecadação do ICMS ficaria diluída entre vários menores contribuintes, aumentando os trabalhos das Secretarias das Fazendas Estaduais.

---

<sup>654</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP, 2007, p. 340.

A alternativa de adoção do princípio do destino na incidência do ICMS não pode ser vista como panaceia. Primeiro, ela afeta, apenas, o benefício tributário, não alcançando as formas fiscal-orçamentárias de subsídios, tendo, portanto, eficácia restrita. Segundo, não é irrelevante a existência de um vasto estoque de acordos de diferimento. A adoção do princípio do destino recolocaria, apenas para os grandes Estados, a possibilidade de negociar condições para a arrecadação do IVA em troca de investimentos. Mas, notadamente, representa um trunfo para os Estados menores não-produtores, pois amplia a sua parcela na arrecadação.<sup>655</sup>

A proposta não traz nada de inédito; a proposta de Reforma Tributária que tramita há tempos no Congresso Nacional consagra esse raciocínio, substituindo o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o ICMS por um novo imposto de características semelhantes a este último, partilhado pela União e pelos Estados. A medida beneficia os Estados consumidores menos desenvolvidos e prejudica os Estados produtores e mais desenvolvidos economicamente.

Por isso, os Estados produtores são contrários à reforma constitucional, pois teriam de renunciar a receitas que hoje legitimamente arrecadam. Assim, deve-se buscar uma forma para que os Estados produtores não percam arrecadação, por exemplo, através de outras compensações, dando seguimento ao princípio do destino para a tributação, evitando a disputa entre os Estados para a captação de novos empreendimentos, mediante concessão de isenções de ICMS, desestimulando a guerra fiscal.

### **6.11. Síntese do sexto capítulo**

Desde antes da Constituição da República de 1988, a busca pela captação de novos empreendimentos aos seus territórios incitou vários Estados brasileiros a concederem benefícios fiscais à revelia das disposições existentes no texto constitucional e nas leis complementares. Assim, diante dessa prática predatória, conhecida nacionalmente como guerra fiscal, de forma geral, o país inteiro sai prejudicado, e apenas quem suporta o ônus de grandes renúncias tributárias são os Estados mais desenvolvidos economicamente, contrariando o objetivo constitucional das concessões de incentivos fiscais: o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico regional.

No tocante à cooperação característica do federalismo, o equilíbrio e o bom-senso devem ser o ponto de partida para a sua manutenção. Uma centralização muito forte tende à

---

<sup>655</sup> PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp; Brasília: Ipea, 2000, p. 132.

configuração de um Estado unitário, e uma autonomia demasiada tende a uma situação de confederação, ambos incompatíveis com o modelo federalista. A maneira com que os Estados têm-se comportado na busca de investimentos em seus territórios desconfigura o pacto federativo, pois se aproxima mais de uma confederação, em que os Estados têm autonomia plena.

O desequilíbrio econômico e social entre os diversos Estados e regiões, aliado à falta de regulação do poder central, faz com que os Estados se utilizem de políticas públicas unilaterais de desenvolvimento regional. Resta aos entes subnacionais a manipulação de desonerações fiscais, objetivando investimentos privados. A concessão de incentivos fiscais torna-se um elemento decisivo na alocação daqueles.

A guerra fiscal interfere no perfil locacional da atividade produtiva. Ela provoca perda da arrecadação para o país no prazo de duração dos incentivos, o que não corresponde, evidentemente, a uma imediata degradação da situação fiscal dos Estados que participam da guerra fiscal. Assim, ela não desaparecerá por si mesma, e exige-se alguma ação política para, ao menos, abrandá-la.

Somente se devem utilizar recursos públicos para estimular a instalação de empreendimentos que correspondam a adições que não existiriam, se não houvesse os incentivos, sobretudo a renda futura dos residentes da localidade. Este aumento deve ser maior do que os valores renunciados pelos Estados, quando se transferiram recursos públicos para o domínio privado.

Em face do princípio da livre-concorrência, o poder público não pode beneficiar grupos específicos de interesses exclusivamente privados. Os incentivos fiscais apenas devem ser concedidos às companhias que estejam envolvidas com o objetivo voltado ao interesse público. O oferecimento de incentivos, aleatoriamente, pode ter efeitos contrários aos desejados pelo constituinte. Os contribuintes que não gozam de incentivos fiscais sentem-se prejudicados, ocasionando um desestímulo à iniciativa privada.

Diante da guerra fiscal, com o intuito de proteger suas economias, os Estados que não concedem os incentivos fiscais se utilizam de autotutela, glosando dos contribuintes créditos de operações anteriores que gozam de benefícios fiscais. Destarte, o contribuinte é violado num direito garantido constitucionalmente: a não-cumulatividade. Faz-se necessário que o Estado interessado proponha Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal por violação a dispositivo constitucional, artigo 155, § 2º, XII, 'g', requerendo, entre outros pedidos, a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da

lei concedente de benefícios fiscais, por inobservância explícita a dispositivo constitucional, até que a decisão final reconheça a inconstitucionalidade da referida lei estadual.

Como o ICMS é um imposto, que incide tanto na produção quanto no consumo das mercadorias e dos serviços (de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), a incidência deste sobre a produção é um instrumento que proporciona a disputa entre as unidades da federação. Assim, o estímulo dos Estados seria minimizado, se o imposto incidisse exclusivamente sobre o consumo. Para isso, bastaria adotar o princípio de destino para a tributação, mesmo que, outros benefícios fossem concedidos sem violação ao texto constitucional.

Persistem as evidências de que o Estado brasileiro avançou de uma posição extrema de centralização decisória, que coincidiu historicamente com o autoritarismo, para um processo crescente de descentralização política e fiscal, caminhando mais rapidamente do que a construção de um arranjo institucional capaz de regulá-la. A guerra fiscal surge como uma manifestação desse descompasso. Parece interessante, talvez, reconstruir os velhos mecanismos de regulação.

A falta de uma política de desenvolvimento inter-regional desenvolvida pelo poder central acarreta outras políticas sob a iniciativa unilateral dos entes subnacionais. Enquanto tais iniciativas de solução ficarem a cargo deles, ausente o poder regulador da União, a concessão de benefícios fiscais desordenados não facilitará a concretização do objetivo constitucional de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

## CONCLUSÕES

A evolução por que passaram as sociedades nos séculos passados diante de problemas, como guerras mundiais, crises econômicas, aumento da necessidade de auxílios estatais, resultou na mudança do perfil da maioria dos Estados do mundo inteiro. O perfil do Estado Liberal foi substituído pelo Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*), e este, diante da fragilidade das finanças estatais, acabou sendo substituído por um modelo de Estado regulador, que como característica, destina aos agentes econômicos privados o exercício das atividades relacionadas com o mercado e a concorrência.

O Estado Regulador tem uma atuação discreta diante das atividades econômicas (intervenção direta) no mercado. Aquele atua no controle deste, evitando-se abusos do poder econômico. A intervenção do Estado na economia constitui-se na superação do liberalismo econômico, mostrando-se um dado fundamental da estrutura contemporânea.

Quando intervém na economia, o Estado tanto pode impor comportamentos quanto estimulá-los. Na norma diretiva, o agente fica obrigado ao comportamento previsto nela. Já a norma indutora é diversa, pois o agente não se vê sem alternativas, ao contrário, recebem-se estímulos ou desestímulos, podendo se adotar comportamento diverso, sem a configuração de um ato ilícito.

No plano constitucional, é dever do Estado promover o desenvolvimento econômico nacional através da modernização e do crescimento da economia e proteger os valores sociais. A Constituição Econômica trata do modo de ser da economia, determinando um modelo econômico e social a ser alcançado pelo Estado. O texto constitucional consagra como princípios o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais, aliados à livre-iniciativa e à livre-concorrência, à tutela da propriedade privada e à sua função social, à proteção do consumidor e ao meio ambiente, à busca do pleno emprego e ao tratamento favorecido às empresas de menor porte.

O verdadeiro desenvolvimento econômico representa um estado de harmonia entre todos os valores do sistema social sistematicamente. É preciso se reconhecer a importância dos agentes econômicos na busca de desenvolvimento econômico, desde que harmonizados com os valores constitucionais anteriormente enumerados.

A valoração dos princípios da ordem econômica constitucional deve ser feita sistematicamente. O objetivo da busca pelo desenvolvimento econômico sustentável,

reduzindo as desigualdades regionais e sociais, não se faz pelo simples decurso do tempo, mas, sim, pela atuação estatal.

O sistema jurídico, muitas vezes, não é eficaz na concretização da vontade constitucional, sendo necessário estimular (ou desestimular) determinados comportamentos econômicos sociais desejados através da tributação, ou ainda, sua diminuição ou retirada, utilizando-se normas tributárias indutoras. As normas indutoras não obrigam os agentes a comportamentos específicos, mas seduzem, criando vantagens ou desvantagens e induzem os agentes a comportamentos mais desejáveis.

Em virtude dos recursos obtidos através da tributação, a atividade financeira do Estado não é um fim em si mesma, pois o que se pretende é tão somente promover a devolução das riquezas obtidas da sociedade através da prestação de serviços públicos de qualidade. A fiscalidade de até então não mais se mostra suficientemente capaz de atender a todos os anseios da sociedade. A economia nacional não mais se regula autonomamente, e a atuação estatal sobre o processo econômico é indispensável. A tributação indutora é instrumento de promoção do desenvolvimento econômico nacional.

As normas tributárias, além da finalidade arrecadatória, podem servir de instrumento para a mudança da realidade econômica e social através da concessão de desonerações ou agravamentos de natureza fiscal. Aquelas, por terem natureza tributária, devem se sujeitar às regras e aos princípios constitucionais da tributação. As normas tributárias indutoras, não tendo como finalidade principal a arrecadação, implicam mudanças no sistema. Daí, não se tratar de normas neutras. Devem, ao contrário, orientar os comportamentos na busca da concorrência e da valorização do poder econômico.

Diante do novo perfil do Estado, este se utiliza de um conjunto de normas jurídicas que regula a utilização de instrumentos fiscais, com o objetivo de obter resultados não meramente arrecadatórios, ou seja, extrafiscais, principalmente em sede de política econômica e social. Pelo estudo do direito econômico fiscal, correlação entre direito econômico e tributário, o Estado intervém na economia via tributação, através da concessão de incentivos fiscais, em busca do desenvolvimento econômico. Mas, na verdade, não existem tributos extrafiscais em sua total plenitude, pois, em verdade, todo tributo terá, também, uma importância sob a ótica da fiscalidade. Ou ainda, toda fiscalidade tem certa dose de extrafiscalidade.

É dever do Estado reduzir as desigualdades regionais e sociais, promovendo, assim, o bem comum. Sob essa perspectiva, pode o Estado utilizar-se de normas tributárias indutoras, concedendo, especialmente, incentivos fiscais e medidas afins, com o objetivo de favorecer

atividades econômicas em regiões menos desenvolvidas. E isso tem efetivamente ocorrido através da concessão de privilégios para empresas que invistam e se instalem em regiões menos desenvolvidas, obtendo-se efetiva melhora nas condições econômicas e sociais.

A atração desses investimentos acontece por meio da concessão de incentivos fiscais em geral. A principal crítica ao emprego deles ou de outras medidas semelhantes é a distorção que elas impõem ao mercado. A atividade regulatória do Estado, entretanto, deveria corrigir essas imperfeições, dirigindo ou induzindo os agentes econômicos, especialmente neste trabalho, através de normas tributárias indutoras, perfil em que se encaixam os incentivos fiscais.

Qualquer medida de natureza extrafiscal não deve ser habitual, apenas excepcional. O que se quer é concretizar um objetivo determinado pelo legislador, premiando ou, ao menos, não penalizando aqueles que se comportam, conforme o desejo do legislador e penalizando aqueles se comportam contrariamente, embora não estivessem obrigados a se adequarem ao desejado. Assim, suporta-se deixar de arrecadar em prol de um comportamento desejado; caso contrário, o Estado se contenta com a arrecadação de receitas que funcionaram como sanção (opcional) ao comportamento não desejado.

Assim, busca-se consolidar o objetivo de desenvolver as atividades econômicas privadas, transformando-as de meramente irrelevantes do ponto de vista do interesse estatal para desenvolvedoras da ordem econômica nacional, produzindo riquezas, gerando empregos, reduzindo desigualdades regionais e produzindo novas riquezas para a sociedade, sob a forma de outros ingressos tributários.

À luz do estudo das normas tributárias indutoras, os benefícios fiscais são benesses concedidas pelo legislador, independentemente da realização de uma atividade desejada por ele. Os incentivos fiscais correspondem a desonerações que exigem uma contraprestação dos destinatários da norma desonerativa. Estes, sim, correspondem a uma espécie de norma tributária indutora, pois direcionam os destinatários dos incentivos fiscais a se comportarem de acordo com o desejo do legislador, não aproveitando do benefício em caso de não cumprimento do comportamento desejado. Como dito anteriormente, os incentivos fiscais são benefícios fiscais qualificados pela contraprestação do destinatário da norma tributária.

Extrafiscalidade é sinônimo de mudança dos *status quo* do sistema econômico e do mercado, por compreender a atração de investimentos em determinadas regiões em que se busca um desenvolvimento sustentável e duradouro. Os incentivos fiscais fogem à ideia de neutralidade do período liberal, devendo-se proporcionar vantagens aos desiguais, em prol de uma não-discriminação tributária.

Somente são compatíveis com a sistemática de normas tributárias indutoras os incentivos fiscais que correspondam à realização de algum fim desejado pelo legislador, como o desenvolvimento econômico nacional e, sobretudo, a promoção da redução das desigualdades regionais. A concessão de incentivos fiscais deve ser entendida como algo mais que um mero instrumento de intervenção do Estado. São, antes, como um canal para promover um desenvolvimento mais humano, agregando qualidade de vida à população, seja por meio de empregos, seja pelo acesso à cultura e pela geração e redistribuição de renda.

Ao longo do texto constitucional, existe uma série de anseios a serem concretizados que podem autorizar o estabelecimento excepcional de incentivos fiscais. Quando concedidos sob amparo constitucional, eles são legítimos, enquanto se nutre o desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que consista de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, prestando-se constitucionalmente à diminuição de desigualdades ou fortaleça os direitos sociais sob a condição de renúncia de receita ou de gasto público.

Mesmo que consistam em despesas fiscais, quando bem utilizados, os incentivos fiscais têm um destacado papel promocional, que consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, sobretudo, os determinados no texto constitucional.

Não compromete o objeto de estudo a imprecisão conceitual que existe no uso de expressões similares, como incentivos fiscais, tributários e financeiros, benefícios fiscais, estímulos, ou ainda, isenções, imunidades, não-incidência, subvenções, subsídios, dentre outros. Dispensável, talvez, é a pretensão de se estabelecer uma tipicidade cerrada, pois o estudo dos incentivos fiscais em geral não se limita ou se subordina a uma figura ou à outra. De uma forma geral, as diversas medidas exonerativas operam em duas vertentes, na despesa e na receita pública.

Têm-se preferido os incentivos tributários, que correspondem a uma renúncia de receitas, porém se têm mostrado, em alguns casos, como incentivos fiscais não eficazes, em virtude da dificuldade de seu controle, necessitando-se de um esforço da Administração Pública em fiscalizar, para que os fins pretendidos, quando na concessão de incentivos fiscais, sejam alcançados.

As isenções, em matéria de ICMS, caracterizam-se por uma série de peculiaridades. Os Estados e o Distrito Federal, que seriam os entes competentes para as concessões, não podem fazê-las unilateralmente. A Constituição da República prevê a necessidade de lei complementar (LC nº 24/75) para regular a forma como os Estados e o Distrito Federal

concederão ou revogarão isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, “g”, CR/88). A forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções de ICMS é o convênio, que deve ser aprovado, por unanimidade, pelos representantes dos Estados e do Distrito Federal no Confaz.

Posteriormente, faz-se necessário que o conteúdo do Convênio seja ratificado pelo Poder Legislativo de cada unidade da federação através de decreto legislativo, para que possa vir a integrar o ordenamento jurídico interno de cada Estado e do Distrito Federal. Mas, após a ratificação, estes, apenas, estão autorizados e não, obrigados a concederem a isenção do ICMS. O convênio é condição necessária, porém não suficiente, para que seja concedida a isenção, que verdadeiramente não obriga as unidades federadas a concederem incentivos fiscais. O meio legal para que a exoneração seja efetivamente concedida é a lei ordinária específica sobre o assunto, conforme artigo 150, § 6º, da Constituição da República.

Além dessa sequência de procedimentos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14) estabeleceu que, para que um Estado ou o Distrito Federal possa conceder isenção ou ampliar qualquer espécie de benefício fiscal que acarrete renúncia tributária, é necessário que seja feita uma estimativa de impacto financeiro nos três primeiros exercícios de vigência dos benefícios, para garantir que nenhum prejuízo seja causado ao equilíbrio das contas públicas.

Desde antes da Constituição da República de 1988, a busca pela captação de novos empreendimentos aos seus territórios incitou vários Estados brasileiros a concederem isenções de ICMS à revelia das disposições existentes no texto constitucional e nas leis complementares. Assim, diante dessa prática predatória, conhecida nacionalmente como guerra fiscal, de uma forma geral, o país inteiro sai prejudicado, e apenas quem suporta o ônus de grandes renúncias tributárias são os Estados mais desenvolvidos economicamente, contrariando o objetivo constitucional das concessões de incentivos fiscais: o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico regional.

A intensa globalização mundial tem proporcionado aos agentes econômicos mundiais oportunidades de novos investimentos em países com economia em ascensão, como o Brasil. Internamente, Estados brasileiros acabam atraindo capitais e investimentos nacionais e internacionais, visando ao desenvolvimento econômico e social, traduzido na geração de empregos, aumento de renda da população, circulação de riqueza, dentre outros benefícios.

Diante da guerra fiscal, com o intuito de proteger suas economias, os Estados que não concedem as isenções de ICMS se utilizam de autotutela, glosando dos contribuintes créditos de operações anteriores que gozam de benefícios fiscais. Destarte, o contribuinte é violado num direito garantido constitucionalmente: a não-cumulatividade. Faz-se necessário que o

governador do Estado interessado proponha Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal por violação a dispositivo constitucional, artigo 155, § 2º, XII, 'g', requerendo, entre outros pedidos, a concessão de medida cautelar para suspender a eficácia da lei concedente de benefícios fiscais, por inobservância explícita a dispositivo constitucional, até que a decisão final reconheça a inconstitucionalidade da referida lei estadual.

O desequilíbrio econômico e social entre os diversos Estados e regiões, aliado à falta de regulação do poder central, faz com que os Estados se utilizem de políticas públicas unilaterais de desenvolvimento regional. Resta aos entes subnacionais a manipulação de desonerações fiscais, objetivando investimentos privados. A concessão de incentivos fiscais torna-se um elemento decisivo na alocação daqueles.

A guerra fiscal interfere no perfil locacional da atividade produtiva. Ela provoca perda da arrecadação para o país no prazo de duração dos incentivos, o que não corresponde, evidentemente, a uma imediata degradação da situação fiscal dos Estados que participam da guerra fiscal. Assim, ela não desaparecerá por si mesma, e exige-se alguma ação política para, ao menos, abrandá-la.

Somente se devem utilizar recursos públicos para estimular a instalação de empreendimentos que correspondam a adições que não existiriam, se não houvesse os incentivos, sobretudo a renda futura dos residentes da localidade. Este aumento deve ser maior do que os valores renunciados pelos Estados, quando se transferiram recursos públicos para o domínio privado.

Em face do princípio da livre-concorrência, o poder público não pode beneficiar grupos específicos de interesses exclusivamente privados. Os incentivos fiscais apenas devem ser concedidos às companhias que estejam envolvidas com o objetivo voltado ao interesse público. O oferecimento de incentivos, aleatoriamente, pode ter efeitos contrários aos desejados pelo constituinte. Os contribuintes que não gozam de incentivos fiscais sentem-se prejudicados, ocasionando um desestímulo à iniciativa privada.

Como o ICMS é um imposto que incide tanto na produção quanto no consumo das mercadorias e dos serviços (de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e, diante da guerra fiscal, a incidência dele sobre a produção é um instrumento que estimula a disputa entre as unidades da Federação. Assim, o estímulo dos Estados seria minimizado, se o imposto incidisse exclusivamente sobre o consumo. Para isso, bastaria adotar o princípio de destino para a tributação.

Persistem as evidências de que o Estado brasileiro avançou de uma posição extrema de centralização decisória, que coincidiu historicamente com o autoritarismo, para um processo

crescente de descentralização política e fiscal, caminhando mais rapidamente do que a construção de um arranjo institucional capaz de regulá-la. A guerra fiscal surgiu como uma manifestação desse descompasso. Parece interessante, talvez, reconstruir os velhos mecanismos de regulação.

A falta de uma política de desenvolvimento inter-regional desenvolvida pelo poder central acarreta outras políticas sob a iniciativa unilateral dos entes subnacionais. Enquanto tais iniciativas de solução ficarem a cargo deles, ausente o poder regulador da União, a concessão de benefícios fiscais desordenados não facilitará a concretização do objetivo constitucional de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

É dever do Estado cumprir com os mandamentos constitucionais, seja na regulação direta da economia, seja na concessão de incentivos tributários e financeiros, qualquer que seja a nomenclatura utilizada. A busca da redução das desigualdades regionais e sociais é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, não podendo, assim, ser deixado de lado, por experiências mal sucedidas. Faz-se necessário um maior empenho na utilização da coisa pública, pois os desembolsos financeiros ou, em geral, as renúncias fiscais não podem ser desperdiçadas; precisam retornar à população sob a forma de empregos, condições adequadas de sobrevivência, ou seja, uma melhor estrutura de sobrevivência com dignidade.

## REFERÊNCIAS

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. **Teoria da regulação**. In: José Eduardo Martins Cardozo, João Eduardo Lopes Queiroz, Márcia Walquíria Batista dos Santos (Orgs). Curso de direito administrativo econômico, volume III. São Paulo: Malheiros, 2006.

ALVES, Fernanda Maia Salomão. **Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Fernando. **Análise econômica do Direito** – programa e guia de estudo. Coimbra: Almedina, 2008.

ASENSIO, Miguel Angel. **Federalismo fiscal: fundamentos**. Analisis comparado y El caso argentino. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2000.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. 42 ed. São Paulo: Globo, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Apontamentos sobre as agências reguladoras. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Org.). **Direito e regulação no Brasil e nos EUA**. São Paulo: Malheiros / Fundação Armando Álvares Penteado, 2004.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. In: Sampaio, José Adércio Leite (coord.). **Constituição e crise política**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

\_\_\_\_\_. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas** – limites e possibilidades da Constituição brasileira. 9 ed. Rio Janeiro: Renovar, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2009.

\_\_\_\_\_. **Federalismo fiscal e defesa de direitos do contribuinte:** efetividade ou retórica. Campinas: Bookseller, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social.** 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Estado.** 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário.** São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

\_\_\_\_\_. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 06, São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, n. 41-42, São Paulo, 1978.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRAGA, Waldir Luiz e MORENO, César. ICMS – direito a crédito pelo contribuinte destinatário – princípio constitucional da não-cumulatividade – guerra fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 56, São Paulo: Dialética, 2000.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – uma visão crítica. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

CARBAJALES, Mariano. **El Estado regulador:** Hacia un nuevo modelo de Estado. Buenos Aires: Abaco, 2006.

CARNEIRO, Ricardo. **Desenvolvimento em crise:** a economia brasileira no último quarto do século XX. São Paulo: UNESP, IE – Unicamp, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **ICMS.** 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**, v. III. São Paulo: Saraiva, 1997.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. **Considerações sobre incentivos fiscais e globalização.** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CONSTANTINESCO, Leontin – Jean. **Tratado de direito comparado: introdução ao direito comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DANTAS, Ivo. **Constituição Federal Anotada**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional comparado: introdução, teoria e metodologia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito constitucional econômico – globalização e constitucionalismo**. Curitiba: Juruá, 2004.

\_\_\_\_\_. **O valor da constituição: do controle da constitucionalidade como garantia da suprema legalidade constitucional**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. **O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DERANI, Cristiane. *Aplicação dos princípios do direito ambiental para o desenvolvimento sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil*. **Revista de Sociologia e Política**. Curitiba: UFMG, nº 18, jun. 2002.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1990.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: Competição Tributária ou Corrida ao Fundo do Tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES : informe-se**. Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

FEITOSA, Raymundo Juliano. Tendências fiscais nos países de capitalismo avançado. **Tributação & desenvolvimento**. Recife: SEFAZ/PE, ano 4, n. 1, jul. 2002.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. **Las transformaciones del Estado contemporâneo**. 2 ed. Madrid: Alianza Editorial, 2005.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**, 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRINOVER, Ada Pellegrini *et al.* **Código de Defesa do Consumidor comentado pelos autores do anteprojeto**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e Efeitos no Âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

KRELL, Andréas Joachim. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2002.

LINS, Robson Maia. Revogação de Isenção de ICMS e a desnecessidade de convênio/Confaz. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 106, São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Não-incidência, imunidades e isenções no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 18, São Paulo: Dialética, 1997.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 305.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os benefícios fiscais: sistema e regime**. Coimbra: Almedina, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_.; MARONE, José Ruben e BICHARA, Luiz Gustavo A. S. Incentivos fiscais – hipótese de impossibilidade jurídica de anulação ou revogação. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 114, São Paulo: Dialética, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 79, São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. **ICMS: teoria e prática**, 8 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1998.

MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito económico**. 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NAZAR, Nelson. **Direito econômico**. Bauru: Edipro, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa . **Curso de direito tributário**, 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos para uma Codificação do Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

OLIVEIRA, Gésner; RODAS, João Grandino. **Direito e economia da concorrência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de Oliveira. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Júlio Maria de; GOMES, Victor. ICMS devido na importação – Fundap – competência ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 35, p. 98-118.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**, 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra fiscal via ICMS**: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. **Fiscalidade**. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2009.

PELTZMAN, S. A teoria econômica da regulação depois de uma década de desregulação. In: MATTOS, Paulo (Coord.). **Regulação e democracia**: o debate norte-americano. São Paulo: Editora 34, 2004.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

POSNER, Richard A. **Teorias da regulação econômica**. In: MATTOS, Paulo (Coord.). Regulação e democracia: o debate norte-americano. Trad. Mariana Mota Prado. São Paulo: Editora 34, 2004.

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

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções**: os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Incentivos fiscais - desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “guerra fiscal” entre os Estados**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

ROQUE, Ana. **Regulação do mercado**: novas tendências. Lisboa: Quid Júris, 2004.

ROSA Júnior, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**, 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SACCO, Rodolfo. **Introdução ao direito comparado**. Tradução de Vera Jacob de Fradera. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SADDI, Jairo; PINHEIRO, Armando Castelar. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica** (princípios e fundamentos jurídicos). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. Regulação e Desenvolvimento. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_; PEIXOTO, Daniel Monteiro; CANADO, Vanessa Rahal. **Intervenção: via tributo e extrafiscalidade**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTOS, António Carlos dos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2005.

SANTOS, José Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, Américo Luís Martins da. **Introdução ao direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Aspectos jurídicos do planejamento econômico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988**. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

\_\_\_\_\_. **O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 72, São Paulo: Dialética, 2001.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**. Brasília: IPEA, nº 15, jun. 1997

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil**. Ed. fac-similar. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VIVES, María Luisa. **Educación tributaria**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005.

ZUDAIRE, Hugo Eugenio. **Incentivos tributários y El costo fiscal de La promoción industrial**. Buenos Aires: La Ley, 2001.

ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. **Direito e Economia: análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

### Artigos na internet

AMARAL, Gilberto Luiz. Reforma Tributária: Governo x Contribuinte. **Expert J. A.** Curitiba, mar. 2000. Disponível em: <http://www.expertja.com.br/content/artigos/reforma.html>. Acesso em 08 out. 2007.

BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. **Jus Navigandi**, Teresina, a 8, n. 281, 14 abr. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5090>>. Acesso em: 02 out. 2007.

BATISTA, Hernandez Piras. A concessão de isenções tributárias por meio de norma estadual. **Jus Navigandi**, Teresina, a 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5695>>. Acesso em: 02 out. 2007.

Gastos com Subsídios Agrícolas nos EUA. Estudo elaborado pelo Institute for International Trade Negotiations. **Ícone – Instituto de Estudos de Comércio e Negociações Internacionais**. Disponível em: [www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA\\_gastos\\_subsidios-site.pdf](http://www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA_gastos_subsidios-site.pdf). Acesso: 12 out 2009.

LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas**: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro. Dissertação de Mestrado. Departamento de Economia. UNB, 1999. Disponível em: [www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br). Acesso em: 15 dez 2009.

LOSS, Giovani. Aspectos anticorrecionais dos incentivos fiscais estaduais: a análise do CADE. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1307>>. Acesso em: 12 set. 2007.

NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do art. 14 da LRF. **Comisión Económica para América Latina**. Disponível em: [www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf). Acesso em 15 dez. 2009.

SALES, Rômulo Agra Tavares de. Limitações ao poder de isentar ICMS. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 55, mar. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2770>>. Acesso em: 12 set. 2007.