

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM
DIREITO TRIBUTÁRIO

JULIANA GONÇALVES CARDOSO SOUZA

**O INCENTIVO CREDITÍCIO, NO ÂMBITO DO
PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO INTEGRADO
E SUSTENTÁVEL DO DISTRITO FEDERAL,
COMO FERRAMENTA PARA ATRAÇÃO DE
INVESTIMENTOS PRIVADOS.**

Brasília-DF
2010

JULIANA GONÇALVES CARDOSO SOUZA

O INCENTIVO CREDITÍCIO, REFERENTE AO ICMS, NO ÂMBITO DO PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO INTEGRADO E SUSTENTÁVEL DO DISTRITO FEDERAL, COMO FERRAMENTA PARA ATRAÇÃO DE INVESTIMENTOS PRIVADOS.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas – Instituto Brasiliense de Direito Público, sob a orientação do Professor José Hable.

Brasília-DF

2010

JULIANA GONÇALVES CARDOSO SOUZA

O INCENTIVO CREDITÍCIO, REFERENTE AO ICMS, NO ÂMBITO DO PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO INTEGRADO E SUSTENTÁVEL DO DISTRITO FEDERAL, COMO FERRAMENTA PARA ATRAÇÃO DE INVESTIMENTOS PRIVADOS.

Monografia apresentada como requisito para conclusão do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas – Instituto Brasiliense de Direito Público, sob a orientação do Professor José Hable.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora: _____

Integrante: Prof. Dr.

Integrante: Prof. Dr.

Dedico o presente trabalho à minha mãe, aos amados familiares e amigos.

Agradeço ao Professor José Hable pela valiosa orientação e atenção dispensada neste trabalho. Aos amigos Adriano Amaral e Engels Rego pelo grande apoio e ensinamentos constantes e à querida amiga Tássia pela disponibilidade e pronta ajuda.

“Bom mesmo é ir à luta com determinação, abraçar a vida e viver com paixão, perder com classe e vencer com ousadia, porque o mundo pertence a quem se atreve e a vida é muito para ser insignificante”.
Augusto Branco

RESUMO

Os estados e os municípios oferecem diferenciais para atrair investimentos que propiciem a geração de emprego e renda. No Distrito Federal, o governo instituiu o Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal – Pró-DF, que tem por objetivo a promoção da economia local e a geração de emprego, renda e receita tributária. Um dos tipos de incentivo concedido é o creditício, referente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Nesse sentido, considerando o incentivo creditício referente ao ICMS e a necessidade dos estados e municípios atraírem investimentos, será abordada a “guerra fiscal” e, de forma mais específica, demonstrar como ela tem influenciado nas decisões de investimento das empresas, assim como sua eficácia para a indução do desenvolvimento econômico nas regiões que a praticam. Ainda, será analisada a relevância da concessão de benefícios fiscais, dentro da legalidade, como forma de incentivar a geração de emprego e renda.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Incentivo creditício. ICMS. Atração de investimentos. Desenvolvimento. Geração de emprego. Geração de renda.

ABSTRACT

States and municipalities offer incentives to attract investment, which will create jobs and wealth. In the Federal District of Brazil, the government established the Program for Integrated and Sustainable Economic Development – ProDF, which has the goal to develop the local economy, generate new jobs, wealth and tax payment for the government. One of the incentives is credit for the ICMS. In the context of the ICMS credit incentive and the State's dispute to attract investment, this paper will address the "fiscal war" among Brazilian States, and demonstrate, first, how the "fiscal war" has been influencing the private sector investment decisions, and, second, its efficacy to stimulate economic development. Moreover, this work will analyze the fiscal benefits policy relevance, according to the law, to induce job generation and wealth.

Keywords: Fiscal war. Incentive credit. ICMS. Attracting investments. Development. Employment generation. Income generation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREVIATURAS

Art. por artigo

Cf. por conforme ou confira

Ibid por ibidem

Id por idem

Min. por Ministro

n.º por número

Obs. por observação

p. ou pág. por página(s)

SIGLAS

AC - Acórdão

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

BRB – Banco de Brasília S/A

CDB – Certificado de Depósito Bancário

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPDI/DF - Conselho de Política de Desenvolvimento Integrado do Distrito Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

DJ – Diário de Justiça

DL – Decreto-Lei

DODF – Diário Oficial do Distrito Federal

DOU – Diário Oficial da União

FCO – Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste

FNE – Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste

FNO – Fundo Constitucional de Financiamento do Norte

FUNDEFE – Fundo de Desenvolvimento Econômico do Distrito Federal

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis por Natureza ou Acesso Física e de Direitos Reais sobre Imóveis

LC – Lei Complementar

PADES – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Econômico e Social

PRODECON – Programa de Desenvolvimento do Distrito Federal

PRÓ-DF – Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal

PROIN – Programa de Desenvolvimento Industrial do Distrito Federal

PVEF – Projeto de Viabilidade Econômico Financeira

RE – Recurso Extraordinário

SDE – Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico

SEFAZ – Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

Terracap – Companhia Imobiliária de Brasília

TJDFT – Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios

TLP – Taxa de Limpeza Pública

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
Capítulo 1 - Federalismo	13
1.1 Estado Federal	14
1.2 Soberania e Autonomia	17
1.3 Federalismo Brasileiro	19
Capítulo 2 - Federalismo Fiscal Brasileiro	22
2.1 Competência Tributária	24
2.2 Espécies de competência tributária	26
Capítulo 3 - Isenções Tributárias	31
3.1 Conceitos de isenções tributárias	31
3.2 Isenções mediante convênio do CONFAZ	34
Capítulo 4 - Política do Incentivo Creditício	37
4.1 Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico, Integrado e Sustentável do Distrito Federal - Pró-DF	37
4.2 Incentivo Creditício do Pró-DF	40
4.2.1 Operacionalização do incentivo creditício	41
4.3 Legalidade do Incentivo Creditício do Pró-DF	47
Capítulo 5 - Guerra Fiscal	49
Capítulo 6 - Ação Direta de Inconstitucionalidade 2549 - ADIN nº 2549	52
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

As empresas, no atual ambiente globalizado, buscam, constantemente, elementos que elevem sua competitividade. O “custo Brasil”, mais especificamente, a elevada carga tributária inibe os investimentos diretos no país. Como paliativo, as Unidades Federadas buscam oferecer diferenciais para atrair investimentos que propiciem a geração de emprego e renda. Nesse sentido, é natural que as diversas regiões do país tenham condições diferenciadas para atração de investimentos.

Nesse contexto, o Distrito Federal, ente federativo, instituiu o Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico, Integrado e Sustentável – Pró-DF, que é um programa de governo que tem por objetivo a ampliação da capacidade da economia local na produção de bens e serviços e a efetiva geração de emprego, renda, receita tributária, promovendo o desenvolvimento econômico e social, sustentável e integrado do Distrito Federal. E entre os vários incentivos concedidos pelo Pró-DF está o incentivo creditício, que se refere à financiamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, proveniente de operações e prestações decorrentes do empreendimento incentivado.

Nesse trabalho, dividido em cinco capítulos, será abordada a importância do incentivo do Estado para o crescimento da economia e o papel do incentivo creditício do Pró-DF visando esse fim.

No primeiro capítulo será estudado o Federalismo como forma de Estado que confere autonomia aos entes, permitindo a concessão de incentivos relativos aos tributos de sua competência.

No segundo capítulo tratar-se-á do federalismo fiscal brasileiro, relativo à descentralização do poder tributário, conferido pela CF/88, aos entes federativos, bem como os aspectos advindos dessas relações.

No terceiro capítulo abordar-se-á o conceito de isenção tributária, a diferenciação entre isenção e imunidade e o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ como órgão regulador das isenções relativas ao ICMS.

No quarto capítulo será explicado o Pró-DF, o funcionamento do incentivo creditício e a relevância da concessão de benefícios fiscais como forma de incentivar a geração de emprego e renda, bem como os argumentos constantes na ADI 2549, ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo em face do programa.

E por fim, no quinto capítulo tratar-se-á da Guerra Fiscal, em que se demonstrará como os benefícios fiscais e as isenções têm influenciado nas decisões de investimento das empresas, e se repercutem no desenvolvimento econômico das regiões que os praticam.

Para isso, procurar-se-á responder as seguintes questões:

- O que é incentivo creditício e qual sua importância?
- Como a CF/88 trata do incentivo fiscal no Brasil?
- Como foi elaborado o Pró-DF e quais os seus fundamentos?
- O incentivo creditício é constitucional?

Por fim, restará comprovada a relevância do incentivo creditício e como o Poder Público, com recursos orçamentários disponíveis, beneficia determinados segmentos, buscando atrair investimentos e desenvolvimento para sua região.

Capítulo 1

FEDERALISMO

O federalismo teve início nos Estados Unidos da América do Norte (EUA), tendo em vista a necessidade de um governo eficiente, em um território extenso, assegurando os ideais republicanos. Então, com o intuito de garantir a independência conquistada, as ex-colônias firmaram um tratado que criava uma confederação, com o escopo de preservar a soberania de cada antiga colônia.

A característica principal do federalismo é a divisão de poder entre as entidades autônomas, que estão integradas de forma heterogênea, com simultânea independência sociocultural e a autonomia dos entes federados. Para Pinto Ferreira¹, a federação constitui um tipo de Estado composto, ou seja, o que é divisível em partes internas que merecem o nome de Estado e que são unidas entre si por um vínculo de sociedade.

Raul Machado Horta² leciona que não há tipo exclusivo de Estado Federal e, com propriedade, pode-se sustentar a existência de tipos nacionais de federalismo, para caracterizar a variação espacial do Estado Federal. Em consequência, essa ausência de uniformidade muitas vezes cria problemas específicos de organização, o que determina o aparecimento de técnicas plurais de organização federativa. Assim, fala-se em federalismo norte-americano, alemão, brasileiro, canadense, mexicano, argentino e soviético.

Pode-se afirmar, então, que o federalismo é uma forma de governo baseada num modo de distribuir e exercer o poder político numa sociedade, em determinado território, preservando a autonomia e a política dos Estados-Membros, sob a égide de um “estatuto maior”.

¹ FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 231.

² HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 307-308.

1.1 Estado Federal

O Estado Federal é uma das formas clássicas de Estado e surgiu formalmente com a Constituição dos EUA, em 1787, com a união de treze colônias inglesas, que até então tinham existência autônoma e independente³.

José Afonso da Silva⁴ orienta que a federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados, Estados-membros ou simplesmente Estados. Esclarece, também, que Estado Federal é aquele dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. Dessa forma, a União, no caso brasileiro, é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo, assim, uma pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados. Portanto, cabe a ela exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro.

Ao analisar a temática do federalismo, Konrad Hesse⁵, mestre constitucionalista alemão, escreveu que:

O conceito jurídico-constitucional de estado federal compreende, sem dúvida, características gerais que também são próprios de outras ordens estatal-federais; ele indica, nisso, uma união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos 'estados-membros' e aquelas do 'estado-total', em que estado-total e estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos estados-membros é produzida e garantida.

Com efeito, costuma-se dizer que não existem dois Estados Federais com a mesma estruturação interna do poder político, diante da diversidade que é apresentada

³ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 99-100.

⁵ HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. 20. ed. Tradução de: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 178-179.

no mundo fático. Apesar disso, podem-se apresentar alguns traços característicos comuns a todos os Estados Federais, sem os quais não se poderia alcunhá-los federativos.

Embora cada federação possua suas próprias características, algumas são intrínsecas à organização de um determinado Estado na forma federativa. Na obra de José Maurício Conti⁶, tais características comuns podem ser elencadas conforme disposto a seguir.

a) existência de, ao menos, duas esferas de governo

Consiste na união de coletividades sob um comando único e soberano, mas que preservam sua autonomia, com a capacidade para governar. É o fundamento do pacto federativo. A federação reconhece e pressupõe a convivência dessas esferas distintas de poderes, sem as quais não haveria sentido em se falar em Estado Federal, pois aí estaríamos diante de outra forma de Estado. Mas essa característica não pode ser considerada isoladamente, sendo necessária a presença de outras, a seguir analisadas.

b) autonomia das entidades descentralizadas

As entidades descentralizadas abdicam de uma parcela de poder em favor do poder central, mas devem manter a autonomia para exercerem certas competências. Destaque-se que a competência exclusiva constitui-se de uma área de poder próprio, outorgado à entidade autônoma de modo a desenvolver a sua capacidade normativa.

A autonomia das entidades descentralizadas envolve vários aspectos, podendo ser sistematizados em três categorias: autonomia política, autonomia administrativa e autonomia financeira.

b1) autonomia política

Manifesta-se pela demarcação, na Constituição, dos poderes das unidades descentralizadas. Ela abrange, mais especificamente, o poder de legislar

⁶ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 10.

privativamente, criando normas para certos assuntos previamente delimitados na Carta Magna; a competência para participar nas decisões do Órgão Central, e a existência de órgãos próprios.

b2) autonomia administrativa

Manifesta-se pela capacidade que a Constituição confere às entidades descentralizadas de auto-organização. Ou seja, tais entidades podem estabelecer seus próprios órgãos, os meios e as formas pelas quais se encarregarão de cumprir as diretrizes que lhe foram atribuídas constitucionalmente.

b3) autonomia financeira

Os estados e municípios são dotados de fontes próprias de arrecadação, como tributos de sua competência, bem como fontes indiretas, como as transferências intergovernamentais. As fontes de receitas são fundamentais no federalismo, de modo a fazerem frente às suas necessidades e, por conseguinte, manterem sua autonomia.

c) organização do Estado expressa em uma Constituição

Tendo em vista que o Estado Federal se pauta em várias esferas de governo coexistindo harmonicamente, imprescindível se torna um diploma normativo que fixe as regras que darão ordem e coesão a esse sistema de organização da sociedade. Dessa forma, no Estado Federal é necessária a existência de uma Constituição, uma vez que ela estabelece as bases em que se assenta a federação. Ela deve conter os principais elementos caracterizadores do Estado, com as regras delimitadoras do poder central e das entidades descentralizadas.

d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas

A organização do Estado Federal implica o estabelecimento de competências próprias de cada uma das esferas de governo, a fim de se delimitar a parcela de poder que será exercida e das atribuições de cada um no fornecimento de bens e serviços públicos. Ou seja, a divisão de competências, aliada à repartição dos recursos, é o fator determinante no equilíbrio federativo.

e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional

Na organização do Estado Federal é fundamental que se assegure um instrumento de participação da vontade das unidades que o compõem. Normalmente isto é feito por meio de um órgão destinado a representar os interesses destas unidades na formação da vontade nacional, no caso, o Poder Legislativo. No Brasil, a sua manifestação se dá com a participação ou aprovação dos estados membros, que se perfaz com a eleição de representantes perante o Senado Federal, uma das classes que compõe o Congresso Nacional. Dessa forma, a função dos senadores é defender os interesses da federação, sendo indispensáveis na formação da vontade do Estado.

f) indissolubilidade do pacto federativo

A indissolubilidade é pré-requisito do Estado Federal, visto que este se define pela união indissolúvel de estados federados. Ou seja, em havendo possibilidade de separação de uma das entidades, perde-se esta característica essencial do federalismo. Portanto, esta união deve estar expressa na Constituição Federal de cada Estado como item insuscetível de alteração. É o que ocorre na Constituição brasileira, que prevê ser a República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos estados e municípios e do Distrito Federal.

1.2 Soberania e Autonomia

No sistema federativo, a soberania, enquanto poder supremo, uno e indivisível, é prerrogativa exclusiva da União, a quem cabe gerir os assuntos de interesse geral. Aos estados federados é assegurada autonomia necessária à gestão e decisão sobre assuntos locais e à eleição de seus governantes. Essa divisão de poderes entre os estados e a União é o mecanismo geral que regula a dinâmica e a evolução dos Estados Federais, expondo os diferentes graus de descentralização político-administrativa alcançados historicamente.

O professor Dalmo Dallari⁷ orienta que “os *Estados que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada*”. Dessa forma, a noção de federação está ligada à idéia de união, de modo permanente, de dois ou mais estados em um só, o Estado Federal. Os Estados-membros, ou federados, conservam a sua autonomia interna, abaixo, porém, da autoridade central, a União ou Estado Federal. A base jurídica da União Federal de Estados está na aceitação comum e soberana de uma Constituição que subordina todos os membros da União. Nesse sentido, Raul Machado Horta⁸ defende que:

A autonomia do Estado-membro constitui elemento essencial à configuração do Estado Federal. Não se recolhe divergência substancial entre os estudiosos da forma de Estado a respeito dessa caracterização. O que se nota, ao contrário, é a preocupação de empregar o termo próprio para traduzir a intensidade da idéia.

As dificuldades despontam quando se busca precisar o conceito da autonomia, revelar o seu conteúdo e dar a noção do princípio essencial da organização federal .

Raul Machado Horta⁹ acrescenta que a autonomia é, assim, a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes políticos. Tais normas variam na qualidade, quantidade e hierarquia, podendo ser, materialmente, normas estatutárias, legislativas e constitucionais, segundo a estrutura e as peculiaridades da ordem jurídica. Em vista disso, a relação necessária entre a autonomia e a criação de normas próprias, para constituir um ordenamento típico, é suficiente para se justificar a noção jurídica de autonomia.

⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 258.

⁸ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 361.

⁹ *Ibidem*, p. 363-364.

Nesse contexto, José Afonso da Silva¹⁰, ao discorrer sobre autonomia federativa e repartição de competência, orienta que:

A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido. Esses pressupostos da autonomia federativa estão configurados na Constituição (arts. 18 a 42).

A repartição de competência entre a União e os Estados membros constitui o fulcro do Estado Federal, e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta, a um tempo, aspectos unitário e federativo. É unitário, enquanto possui um único território que, embora dividido entre os Estados-membros, está submetido ao poder da União no exercício da competência federal, e ainda uma só população, formando um único corpo nacional, enquanto regida pela constituição e legislação federais. É federativo (associativo), enquanto cabe aos Estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais (especialmente no Senado Federal, que se compõe de representantes dos Estados, art. 46 da Constituição, e também pela participação das Assembléias Legislativas estaduais no processo de formação das emendas constitucionais, art. 60, III) e enquanto lhes é conferida competência para dispor sobre as matérias que lhes reserva a Constituição Federal, com incidência nos respectivos territórios e populações.

1.3 Federalismo Brasileiro

O início do federalismo brasileiro ocorreu com as Capitanias Hereditárias, no século XVI, as quais eram autarquias desvinculadas umas das outras, dirigidas por capitães e representantes de Portugal. Embora os capitães tivessem poderes amplos, as capitanias regiam-se pelas leis da metrópole. Após a independência, em 1824, e promulgada a Constituição Imperial, o território continuou repartido em províncias, que podiam ser divididas, mas não dispunham de autonomia. As províncias eram divididas e administradas por um Presidente e um Conselho Geral.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 100-101.

Proclamada a República, em 1889, ficou decretada como forma de governo a República Federativa, transformando-se as províncias em Estados Unidos do Brasil. A Constituição de 1891 consolidou a República e a Federação, e foi decretado que cada uma das províncias se transformasse em um estado.

No Brasil, longe da idéia inicial de federação nos moldes estadunidenses, a federação apresenta-se como forma de descentralização administrativa e distribuição de competências. Apesar das razões diferentes do federalismo, integra seu conceito básico a idéia de autonomia.

Os estados brasileiros são dotados de poderes próprios por atribuição constitucional, por meio de outorga do poder constituinte nacional. A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, no artigo 18, que *“a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”*.

O Estado Federal, via de regra, pressupõe duas ordens jurídicas: a ordem central, deferida à União, e as ordens parciais autônomas, deferida aos estados-membros, sendo que o federalismo brasileiro, entretanto, traz um diferencial, pois inclui também os municípios. José Afonso da Silva¹¹ aduz que o município integra a federação, mas não é parte essencial desta, entendendo que se os municípios desaparecessem a federação continuaria a existir. Afirma que a federação não é a união de municípios, mas de estados, e lembra que quem decreta a intervenção nos municípios é o estado e não a União (salvo nos municípios dos territórios), demonstrando que a federação é composta por duas ordens, apenas. Ressalta, ainda, que a criação de municípios depende de lei estadual, critério diferente da criação dos estados-membros.

Os estados-membros e os municípios são dotados de autonomia, possuindo a capacidade constitucional de auto-organização, governo, legislação e de administração.

¹¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101.

Todavia, somente a União possui soberania e pode estabelecer relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais.

A Constituição brasileira assentou o federalismo na autonomia dos estados-membros, com a atribuição de campo de competência legislativa exclusiva ou concorrente; capacidade de auto-organização (organizam-se pelas Constituições e leis, observados os princípios da Constituição); de autogoverno (os estados federados para organizar seu próprio governo), e auto-administração (são reservadas aos Estados as competências que não são vedadas pela Constituição).

Frise-se que a atual Constituição da República Federativa do Brasil estabeleceu que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a “forma federativa de Estado”. Portanto, trata-se de cláusula pétrea, que não pode ser alterada.

Capítulo 2

FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O federalismo fiscal abrange as noções vinculadas ao aspecto financeiro do relacionamento havido entre os entes federativos. As diretrizes desse relacionamento estão pautadas na Constituição Federal.

Nesse contexto, a expressão federalismo fiscal identifica fenômenos de descentralização do poder tributário em Estados compostos, como no caso do Brasil, mas pode ocorrer também em Estado unitário, desde que descentralizado ou regionalizado, uma vez que haverá de prover e suportar financeiramente as atribuições assumidas por diversos entes com graus de autonomia eventualmente diferenciados.

Como tivemos a oportunidade de observar, o Brasil é um Estado Federal, constituído de três níveis governamentais: a União, vinte e seis estados, o Distrito Federal e mais de 5.564 municípios¹², sendo que a própria Constituição define a independência e autonomia política, administrativa e financeira dos três níveis de governo. A Carta Magna também distribui exaustivamente as competências tributárias de cada ente federativo, não havendo possibilidade de sobreposição de competências em relação aos impostos e a maioria das contribuições. É comum às três esferas de poder, entretanto, a competência para instituir taxas pelo exercício do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos, contribuição de melhoria e contribuição para custeio da previdência e assistência social de seus servidores.

Entretanto, uma das preocupações importantes na questão dos sistemas tributários, em regimes federativos, é assegurar o equilíbrio entre a repartição de competências impositivas e a autonomia financeira dos entes federados. Com efeito, o que se observa na realidade é que cada federação adota a solução mais compatível com suas especificidades, não sendo possível falar da existência de um padrão.

¹² “Atualmente, o Brasil possui 5.564 municípios, em 26 estados mais o Distrito Federal.” Disponível em <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Município>>. Acesso em: 10/09/2010.

Assim, quando as desigualdades regionais são grandes, o equilíbrio entre a repartição de competências e a autonomia federativa depende de um eficiente sistema de transferências compensatórias. Tal mecanismo deve ser capaz de equilibrar os interesses dos estados mais desenvolvidos, que preferem mais autonomia para tributar, e os dos estados mais atrasados, que necessitam complementar suas fracas possibilidades de arrecadação com transferências promovidas pelo poder central. Todavia, apesar da existência de tais transferências de recursos, observa-se que o Brasil tem sido marcado, desde o início da sua história republicana, por enormes disparidades no interior da federação, apesar de existir uma relativa desconcentração espacial iniciada na metade dos anos setenta.

Nesse ponto, convém mencionar alguns dispositivos da CF/88¹³ que visam à redução das desigualdades regionais e econômicas, quais sejam:

a) artigo 3º, inciso III: está entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”;

b) artigo 151, inciso I: é vedado à União “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”. Admite-se, entretanto, “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”;

c) artigo 165, § 7º: estabelece que o orçamento fiscal da União e o de investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a participação majoritária, “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critérios populacionais”;

d) artigo 170, inciso VII: “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna,

¹³ BRASIL. Constituição Federal de 1988, Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br/Constituição>>. Acesso em 20/07/2010.

conforme os ditames da justiça social”, observado, dentre outros princípios, “a redução das desigualdades regionais e sociais”.

De acordo com o professor Raul Machado Horta¹⁴, a eliminação das disparidades regionais foi inserida na competência federal da União para atingir os objetivos da política nacional de desenvolvimento econômico. Com efeito, observa-se que a política de desenvolvimento regional, constitucionalmente atribuída à União Federal, integrou-se na prática do federalismo brasileiro, desempenhando relevante função de equilíbrio federativo, reduzindo as desigualdades regionais.

2.1 Competência Tributária

A competência tributária é o poder conferido pela CF/88, a determinado ente político, para instituição de tributos, ou seja, trata-se de uma atribuição legislativa. O art. 145 da CF/88 prevê o seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹⁵ doutrina:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

¹⁴ HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 87.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 20 ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 234.

Dispõe o art. 6º do CTN¹⁶ que a competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações constantes na CF/88, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal.

Segundo Hugo de Brito Machado¹⁷:

Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos. (...) A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos estados, pelo Distrito federal e pelos municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos. Define o que denominamos o âmbito constitucional de cada imposto. O âmbito constitucional do imposto é o fato, ou o conjunto de fatos, ou a situação de fato, que a Constituição descreve na norma em que atribui a cada uma das pessoas jurídicas competência para a respectiva instituição.

A competência legislativa tributária é indelegável. Todavia, a CF/88 autoriza a possibilidade de fiscalização e cobrança de determinado tributo à pessoa jurídica. Ou seja, é possível a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito Público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, nos termos do art. 7º do CTN:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Por sua vez, todo tributo somente pode ser instituído por meio de lei específica, ou seja, o tributo poderá ser criado e exigido mediante determinação legal do ente investido na competência, que delimita todas as características essenciais do tributo. E, ainda, a competência há de ser distribuída, sob pena de instaurar-se o caos tributário, administrativo e jurídico no país. A repartição de competências decorre da estrutura do

¹⁶ CTN. "Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos."

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 22ª ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 257.

Estado Federado, devendo ser rígida para ter eficácia e prevenir conflitos entre as pessoas políticas.

Nesse sentido, a Constituição Federal em seus arts. 153, 155 e 156, intitulados "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência privativa desses entes políticos. Há de se atentar ainda para a competência residual da União, em observância ao art. 154 da CF.

Assim, a distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros, sob pena de vício de inconstitucionalidade.

2.2 Espécies de competência tributária

No âmbito da repartição de competências, decorrente do princípio federativo, a competência tributária pode ser classificada em privativa, comum, residual e cumulativa.

1. Na **competência tributária privativa**, a CF/88 define quais os tributos que poderão ser cobrados pelo sujeito ativo, nesses termos:

Art. 153. **Compete à União** instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

Art. 156. **Compete aos Municípios** instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

2. Na **competência tributária comum**, duas ou mais entidades políticas têm poderes para estabelecer o mesmo tributo. Nesses termos dispõe a CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

3. A **competência residual** é aquela que se refere à liberalidade que a Constituição conferiu à União de instituir outros impostos, desde que não sejam cumulativos e não possuam a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador de outros já previstos, segundo vem dispondo:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

4. A **competência cumulativa**, onde a CF/88 autoriza um ente da federação a cumular ou agregar uma competência que originariamente é de outro ente, se refere à União, no tocante aos impostos estaduais de eventuais Territórios, e ainda, aos impostos municipais dos Territórios, caso esses não sejam divididos em municípios. Refere-se, ainda, ao Distrito Federal, quanto aos impostos municipais, já que aquele não pode se dividir em municípios. Atualmente, apenas o Distrito Federal exerce a competência cumulativa, já que, hoje, não existem Territórios Federais. Nesse sentido, estabelece a CF/88:

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.

Podemos ainda citar a competência legislativa plena, que é o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota e contribuintes.

No que se refere à competência federal, o legislador federal sofre as restrições previstas na CF/88 e no CTN; o legislador estadual, além das normas referidas para a União, sofre as restrições da Constituição Estadual; e o legislador municipal, além das normas referidas para a União e os estados, sofre restrições previstas na Lei Orgânica dos Municípios.

Assim, tem-se a competência legislativa supletiva ou suplementar que é atribuída aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para, nas suas respectivas esferas, editarem normas complementares, nos termos do art. 24, § 2º, da CF/88. E ainda, a competência concorrente conferida pela Constituição Federal aos três níveis de governo para legislar sobre direito tributário, consoante o art. 24 da CF/88.

Conforme já colocado, a competência tributária para legislar é indelegável. Contudo, é delegável a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de

executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por pessoa jurídica de direito público a outra.¹⁸

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho¹⁹ aduz:

Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de uma gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

Assim, por exemplo, a União atribui, ao INSS, por meio de lei, a possibilidade de arrecadar e fiscalizar a Contribuição da Seguridade Social, a denominada competência tributária delegada. Esta não inclui a competência legislativa, mas tão somente a de fiscalizar e arrecadar os tributos. Tal atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

Há ainda a transferência da delegação de competência a pessoas de direito privado do encargo ou função de arrecadar tributos. É o que ocorre com os bancos, que podem arrecadar os tributos e repassá-los ao ente tributante.

O não-exercício da competência tributária não dá ensejo de sua transferência a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a quem a CF/88 a tenha atribuído, nos termos do art. 8º do CTN. Portanto, por exemplo, se o estado deixa de instituir e

¹⁸ CTN. "Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos."

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 20 ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 236.

cobrar o IPVA, a União não poderá fazê-lo, pois referido imposto é de competência privativa do estado e não da União.

Assim, verifica-se que é a CF/88 que atribui competência em matéria tributária, e que, consoante o pacto federativo, define os contornos gerais do Estado nas suas três esferas de poder, bem como distribui as competências tributárias entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, formando, juntamente com os princípios e as normas de direito tributário, o Sistema Tributário Nacional.

Capítulo 3

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1 Conceitos de isenções tributárias

As isenções tributárias consistem em hipóteses de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I²⁰) que, em regra geral, somente podem ser realizadas por meio de lei específica, nos termos do art. 150, § 6º da CF/88, que assim dispõe:

Art. 150. [...]

§ 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.

Yonne Dolácio de Oliveira²¹, na obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, disserta sobre o art. 150, § 6º, da CF/88:

Penso que essa nova disciplina constitucional que se refere a casos determinados (isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão) inova, apenas, para exigir em relação a tais casos lei específica federal, estadual ou municipal, que poderá ser de duas modalidades: regulação exclusiva das matérias acima enumeradas, ou do correspondente tributo ou contribuição. Por outro lado, os demais casos previstos de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário do art. 97, VI, continuam sob monopólio da lei, que, apenas, não necessitará estar regulando exclusivamente a matéria.

²⁰ CTN. “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; [...]”. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/L5172.htm>>. Acesso em 21/08/2010

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. Volume 2, arts. 96 a 218. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 29.

Embora não haja divergência sobre o resultado prático da isenção, qual seja, a dispensa do pagamento do tributo, os doutrinadores apresentam conceitos diferentes para a exclusão do crédito tributário.

O advogado tributarista, Luiz Robson Mota²², em seu artigo *Distinção entre Imunidade, Isenção e Não-Incidência Tributária*, colaciona alguns conceitos para isenção²³, nesses termos:

Segundo Hugo de Brito Machado, isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. Diante desse complexo conceito, ele resume suas idéias em momento posterior ao afirmar que a isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza define a isenção como uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial).

Todavia, Aliomar Baleeiro, com palavras simples e precisas, é quem melhor define o instituto: as isenções são derivadas da lei ordinária ou complementar que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. Conclui que, a violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade.

Portanto, apesar de enfatizar aspectos diferentes, todos os doutrinadores apresentam um ponto em comum: A isenção decorre sempre de lei, seja ela ordinária ou complementar. Logo, isenção nunca estará prevista na Constituição.

Ainda nessa linha, Marcelo Magalhães Peixoto²⁴, em seu artigo *O que é Isenção*, elenca conceitos acerca da regra de isenção:

²² MOTA, Luiz Robson. Disponível em <<http://www.parana-online.com.br/canal/direito-e-justica/news/281576>>. Acesso em 20/07/2010.

²³ Verifica-se uma distinção entre imunidade, isenção e não-incidência. “A isenção é a dispensa do pagamento tributo devido, excluindo, por meio da lei, a tributação. É uma situação que implica a exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN). O crédito tributário existe; apenas a lei dispensa seu pagamento. Na imunidade, o crédito tributário nem chega a existir pois é a própria Constituição que determina que não poderá haver a incidência tributária sobre certo fato. A isenção depende, portanto, da lei. A não incidência ocorre quando a situação tributária fica fora do campo da tributação, inexistindo a ocorrência do fato gerador por ter ficado fora da hipótese de incidência tributária.” in MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 2006, p. 150.

²⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O que é isenção*. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2055>>. Acesso em 20/07/2010.

A doutrina antiga, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Souza, Amilcar de Araújo Falcão e Aliomar Baleeiro, tem feito empenho em afirmar que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo.

Insurgindo-se contra os fundamentos da doutrina clássica, Alfredo Augusto Becker, inspirado na divisão das normas jurídicas de Pontes de Miranda (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizante) e em postulados da Teoria Geral do Direito, procurou demonstrar o inconsistente artifício sobre a qual se levantava a tese da isenção como favor legal que desobrigada o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária, dizendo que a lógica dessa definição estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção.

Termina por afirmar que o preceito isentante tem por fim justamente a existência da relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Paulo de Barros Carvalho, querendo fugir do pecado lógico da definição pela negativa, partiu da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e em normas de estrutura para inserir, nessas últimas, as regras de isenção.

Observando que as isenções tributárias são veiculadas por meio de regras de estrutura luminosamente deduziu que a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os parcialmente.

A esse respeito, prossegue o ilustre titular de Direito Tributário da PUC/SP e USP : “é óbvio que não haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.

[...]

De modo que, em síntese, para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer.

Dessa forma, para alguns doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, isenção se trata de hipótese de não-incidência legalmente qualificada, pois restringe a aplicação da norma, podendo ocorrer pela hipótese ou pelo conseqüente, considerando a estrutura da regra-matriz de incidência da norma tributária.

Portanto, verifica-se, em síntese, que as isenções, em regra geral, necessitam de lei para serem instituídas, isso porque, nos termos do próprio § 6º do art. 150 da CF/88, acima exposto, há uma ressalva no que se refere ao ICMS, em que a concessão ou revogação de benefícios fiscais ocorre por deliberação dos estados, por meio de convênios. E ainda, as isenções só podem ser concedidas pela pessoa jurídica que detém a competência para instituir e cobrar o tributo.

3.2 Isenções mediante convênio do CONFAZ

A competição fiscal no Brasil existe há muitas décadas. Os programas estaduais de desenvolvimento costumam concentrar o foco principal no ICMS, antigo ICM.

O ICMS vem genericamente previsto no art. 155, II, da CF/88 que estatui:

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 prestações se iniciem no exterior;

Percebe-se, assim, que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital, atribuída pela CF/88, para que estes entes públicos tenham legitimidade de instituir o tributo.

A norma geral deve dispor de forma abstrata acerca da hipótese em que o tributo poderá ser exigido pelo sujeito ativo da obrigação tributária. Sobre a hipótese de incidência do ICMS, Roque Carrazza²⁵ escreveu:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte 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. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Considerando tal competência, os estados e o DF, na busca de investimentos privados que proporcionem crescimento e desenvolvimento, criam programas regionais,

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 12 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.37.

com o objetivo de interferir no processo de alocação dos recursos provenientes dos empreendimentos privados, e com isso aumentam a competição entre empresas e setores.

Contudo, todo incentivo e benefício fiscal somente poderá ser concedido ou revogado mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, *verbis*:

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

[...]

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

XII - cabe à lei complementar:

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

O Governo Federal, objetivando, nesse sentido, controlar a disputa entre os estados federados, criou o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, por meio da Lei Complementar (LC) n.º 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão, entre outros, de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

O art. 1º da LC nº 24/1975 dispõe o seguinte:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

O CONFAZ é um órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante da União e tem, como uma de suas finalidades, deliberar sobre a concessão de benefícios tributários acerca do ICMS.

Ressalte-se que a aprovação de qualquer incentivo, mediante convênios do CONFAZ, tem que ocorrer por unanimidade, nos termos do § 2º do art. 2º da LC nº 24/75, o que dificulta a sua concessão, pois é praticamente impossível convalidar um convênio dessa natureza entre os representantes dos 26 (vinte e seis) estados e o DF, conforme dispõe o art. 2º da LC nº 24/75:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de **decisão unânime** dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (grifos não do original)

Capítulo 4

POLÍTICA DO INCENTIVO CREDITÍCIO

4.1 Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal (Pró-DF)

O Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal (Pró-DF) foi criado na unidade federada do Distrito Federal (DF) pela Lei nº 2.427, de 14 de julho de 1999, e regulamentado pelos Decretos nº 20.460/1999, nº 21.077/2000 e nº 23.210/2002.

O Pró-DF visa dar continuidade à política de desenvolvimento adotada pelo DF desde 1988, quando foi criado o Programa de Desenvolvimento Industrial do Distrito Federal (PROIN), pela Lei nº 6, de 19 de dezembro de 1988, o qual foi seguido pelo Programa de Desenvolvimento do Distrito Federal (PRODECON), criado pela Lei nº 409, de 16 de janeiro de 1993, que por sua vez teve continuidade pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento Econômico e Social (PADES), criado pela Lei nº 1314, de 19 de novembro de 1996. Todos esses programas, incluindo o atual Pró-DF, têm como objetivo o desenvolvimento econômico do DF, na forma de concessão de diversos tipos de incentivos: econômico, infraestrutura, fiscais, capacitação empresarial, profissional, tarifário e creditício, diferenciando-se os diversos programas nas exigências e formas de liberação dos incentivos, bem como no valor das taxas de juros e prazos.

O objetivo do Pró-DF é ampliar a capacidade da economia local, a produção de bens e serviços, a geração de emprego, renda e receita tributária. Por meio desse Programa é possível fomentar o desenvolvimento econômico, social e sustentável do DF, mediante a implantação, expansão, modernização e reativação de

empreendimentos produtivos dos setores econômicos que atendam aos critérios estabelecidos na lei e no regulamento, de acordo com o art. 2º da Lei nº 2.427/1999²⁶.

Trata-se, portanto, de um pacto celebrado entre o DF, por meio da SDE e os empresários que gera direitos e obrigações para os envolvidos. Nesse norte, os empresários se comprometem a implantar um empreendimento produtivo e gerar empregos e tributos e o DF oferece condições mais favoráveis para implantação de suas empresas.

O art. 7º da Lei nº 2.427/1999 elenca os incentivos do Programa, quais sejam, creditícios; fiscais e tributários; benefícios econômicos e de infra-estrutura; benefícios tarifários; benefícios para capacitação empresarial e profissional; incentivos à implantação de Sistemas de Gestão Ambiental (SGA), nesses termos:

Art. 7º Os incentivos de que trata esta Lei compreendem:

I - incentivos creditícios;

II - incentivos fiscais e tributários;

III - benefícios econômicos e de infra-estrutura;

IV – benefícios tarifários;

V - benefícios para capacitação empresarial e profissional;

VI - incentivos à implantação de Sistemas de Gestão Ambiental – SGA.

Parágrafo único. Os incentivos e benefícios relacionados neste artigo serão concedidos, na forma do regulamento, proporcionalmente ao potencial de geração de emprego e arrecadação de cada empreendimento, sua localização, inovação tecnológica, desenvolvimento ambiental e contribuição estratégica para o desenvolvimento econômico e social do Distrito Federal.

Embora a mencionada Lei contemple seis formas de incentivos, o DF, atualmente, concede apenas os benefícios econômicos, fiscais e tributários e creditícios, uma vez que os demais prescindem, ainda, de regulamentação.

²⁶ “Art. 2º O PRÓ-DF tem como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico integrado e sustentável do Distrito Federal, mediante a implantação, expansão, modernização e reativação de empreendimentos produtivos dos setores econômicos que atendam aos critérios estabelecidos nesta Lei e no regulamento.” Disponível em <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=2427&txtAno=1999&txtTipo=5&txtParte=>>>. Acesso em 25/11/2010.

O benefício econômico consiste na concessão de terrenos, de propriedade da Companhia Imobiliária de Brasília (Terracap), por meio de Contratos de Concessão de Direito Real de Uso com Opção de Compra, com descontos sobre o valor de mercado. Cumpridas todas as cláusulas do contrato, bem como as normas e metas do programa, será expedido Atestado de Implantação, que indicará o desconto para aquisição do terreno e dará ensejo à assinatura da escritura pública de compra e venda.

O benefício fiscal e tributário, por sua vez, será concedido somente às empresas que já tenham sido incentivadas pelo benefício econômico e compreende a isenção dos seguintes tributos:

- a) Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis por Natureza ou Acesso Física e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI), na aquisição de imóvel destinado à implantação do empreendimento;
- b) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), pelo período de até quatro anos, contado do exercício seguinte à data de expedição do Relatório de Vistoria, emitido pela SDE, atestando o início da execução do cronograma de obras referente ao projeto aprovado;
- c) Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para veículos exclusivamente de transporte de cargas, desde que o documento fiscal de aquisição tenha sido emitido por contribuinte estabelecido no DF, pelo período de até dois anos, contado da data de expedição do Relatório de Vistoria, emitido pela SDE, atestando o início de implantação do projeto; e
- d) Taxa de Limpeza Pública (TLP), pelo período de até quatro anos, contado do exercício seguinte à data de expedição do Relatório de Vistoria, emitido pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, atestando o Início de Implantação do Projeto.

E por fim o incentivo creditício. Considerando que esse incentivo consiste em empréstimo, com base no recolhimento do ICMS, imposto este que causa discussões acirradas entre as unidades da federação, será ele tratado detalhadamente no próximo tópico.

4.2 Incentivo Creditício do Pró-DF

Segundo prescreve o art. 8º da Lei nº 2.427/1999, a concessão de incentivo creditício do Pró-DF se dá na forma de empréstimos bancários para financiamento de capital de giro e para implantação de projetos no DF. Tratando ainda do incentivo creditício, há a Lei nº 2.483/1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do PRÓ-DF, regulamentada pelo Decreto nº 20.957/2000. Vejamos o que dispõem esses dispositivos legais. O art. 8º da Lei nº 2.427/1999 estatui:

Art. 8º A concessão de incentivo creditício será na forma de empréstimos para financiamento de acordo com as linhas de crédito em estabelecimentos oficiais ou conveniados com o Governo do Distrito Federal, destinados a:

- I - capital de giro;
- II - financiamento para implantação do projeto.

Por sua vez, o inciso III do art. 17 do Decreto nº 23.210/2002 dispõe que o financiamento será de até 70% (setenta por cento) do ICMS nos seguintes termos:

Art. 17. A concessão dos incentivos creditícios aos empreendimentos produtivos dar-se-á sob a forma de:

- I-empréstimo para capital de giro;
- II- financiamento para implantação do projeto; e
- III- financiamento de até setenta por cento do ICMS gerado pelo empreendimento.

[...]

Trata-se, portanto, de um incentivo para ampliar a capacidade produtiva da economia do DF, nos mesmos moldes do Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE) e do Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO) que incentivam as economias do Centro-Oeste, Nordeste e Norte, respectivamente.

O Programa utiliza, entretanto, como medida para apurar o valor que pode ser financiado à empresa beneficiária, o valor de ICMS incremental recolhido no DF. Ou seja, o incentivo está condicionado ao crescimento de recolhimento do imposto,

apurado pela Secretaria de Estado de Fazenda do DF (SEFAZ). E é aí que está o cerne da questão – é um incentivo de crédito, que usa como parâmetro a geração de imposto ou é um incentivo fiscal disfarçado de financiamento à produção?

Embora o Governo de São Paulo entenda ser um incentivo fiscal disfarçado e, ainda, que o financiamento seja diretamente utilizado para o pagamento da guia de recolhimento do ICMS, trata-se de um incentivo à produção, uma vez que substitui um passivo circulante – impostos a pagar – por uma obrigação de longo prazo – financiamento bancário. Na prática, tem o mesmo efeito de um financiamento de capital de giro.

Portanto, não se pode diferenciar o incentivo creditício, que se dá por meio de empréstimo bancário, dos financiamentos à produção previstos na CF/88, tais como o FCO, o FNO e o FNE.

Utilizar a apuração do ICMS no DF como métrica para determinar o valor a ser emprestado (financiado) mensalmente parece ser uma medida justa, para que não haja perda para o Estado. Ou seja, quanto mais uma empresa produz e vende, gerando impostos, mais recursos ela precisa para financiar sua operação (capital de giro) e mais empréstimos o Estado provê. Fecha-se, assim, um círculo virtuoso – uma relação ganha – ganha, entre o contribuinte e o agente arrecadador.

Ademais, não há perda de receita para o Estado, porque os recursos emprestados pelo Fundo de Desenvolvimento Econômico do Distrito Federal (FUNDEFE) voltam para os cofres públicos por meio do pagamento em dia do ICMS, além do saldo devedor da operação financeira, que volta ao Fundo, quando de sua amortização.

4.2.1 Operacionalização do incentivo creditício

O incentivo creditício consiste no financiamento de até 70% (setenta por cento) do valor do ICMS devido pela empresa. O art. 8º da Lei nº 2.427/1999 estatui que a

concessão de incentivo creditício será realizada na forma de empréstimos para financiamento, de acordo com as linhas de crédito disponíveis nos estabelecimentos oficiais ou conveniados com o Governo do DF, destinados a capital de giro e financiamento para implantação do projeto.

O incentivo creditício tem como medida a apuração do ICMS em dois tipos de operação, quais sejam, a importação de insumos e/ou bens de capital e a venda da produção própria, seja interna ou interestadual.

O incentivo deverá ser pleiteado, pelo interessado, perante a SDE, mediante apresentação de projeto de empreendimento ao CPDI-DF. Os aspectos relevantes na avaliação dos projetos são a geração de emprego e o incremento da receita no DF.

A concessão do incentivo ao interessado está condicionada à prévia aprovação do CPDI/DF, conselho gestor do programa.

A Lei nº 2.427/1999 estabelece as condições a serem cumpridas, nesses dizeres:

Art. 9º A concessão do incentivo creditício de que trata o artigo anterior será efetuada em condições favorecidas relativamente a:

- I – prazos;
- II – carência;
- III – amortização;
- IV - encargos básicos;
- V - atualização monetária.

Parágrafo único. A concessão do incentivo creditício implicará a obrigatoriedade de pagamento, por parte do beneficiário, em favor do Fundo de Desenvolvimento Econômico do Distrito Federal - FUNDEFE de percentual a ser fixado pelo CPDI, incidente sobre o valor do financiamento concedido ao projeto de investimento.

Após a análise e aprovação pelo Conselho sobre a viabilidade do projeto apresentado, será publicada resolução no Diário Oficial do Distrito Federal (DODF), com a definição do percentual do financiamento referente ao ICMS apurado, que será concedido a título de incentivo creditício, em conformidade com a pontuação, que levará em consideração o grau de contribuição direta para o desenvolvimento socioeconômico do DF, a localização do empreendimento, o investimento próprio em infraestrutura, o prazo de implantação do empreendimento, o potencial econômico do mercado, a capacidade efetiva de geração de emprego, renda e receita tributária,

recebida quando da análise do Projeto de Viabilidade Econômico Financeira (PVEF), de acordo com a Lei nº 2.483/1999:

Art. 3º A concessão dos incentivos previstos nesta Lei, estabelecida mediante pontuação definida no regulamento, observará:

I - grau de contribuição direta no desenvolvimento sócioeconômico do Distrito Federal;

II - localização do empreendimento;

III - investimento próprio em infra-estrutura para implantação do empreendimento;

IV - prazo de implantação do empreendimento;

V - potencial econômico do mercado.

§ 1º O disposto no inciso I deste artigo será apurado mediante a análise dos seguintes requisitos:

I - substituição de importação de mercadorias provenientes de outras unidades federadas;

II - capacidade efetiva de geração de emprego, renda e receita tributária;

III - utilização de matérias-primas com disponibilidade assegurada.

§ 2º O CPDI-DF poderá estabelecer outros critérios, sem prejuízo dos previstos neste artigo, observadas as disposições legais.

A SEFAZ calculará a média de recolhimento de ICMS pela empresa nos últimos doze meses anteriores à emissão da referida resolução e editará portaria para autorizar o Banco de Brasília S/A (BRB) a firmar contrato de financiamento com o beneficiário no valor concedido pelo CPDI/DF, correspondente a até 70% do ICMS da empresa, o que dependerá da pontuação recebida pelo projeto de empreendimento. Dispõe, nesse sentido, o Decreto nº 20.957/2000:

Art. 2º O benefício creditício dar-se-á na forma de financiamento do valor de até setenta por cento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, próprio, proveniente das operações e prestações decorrentes do empreendimento incentivado.

[...]

§10 Antes da emissão do parecer técnico para subsidiar a decisão do CPDI quanto à concessão do incentivo creditício, a Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia - SDE - encaminhará o processo à Subsecretaria da Receita - SUREC/SEFP- para que esta homologue a média do ICMS, informada pelo interessado no projeto de empreendimento produtivo, a ser utilizada para determinação do valor do financiamento.

Após a publicação da portaria autorizativa, o beneficiário poderá firmar contrato (cédula de crédito) com o BRB, a quem compete a função de agente financeiro. Nessa operação, será exigida a apresentação de garantia, assinatura da cédula e demais

formalidades exigidas pelas instituições financeiras, nos termos do Decreto nº 20.957/2000:

Art. 2º [...]

§ 1º Os recursos necessários a execução do incentivo creditícios a que se refere este artigo provirão do Fundo de Desenvolvimento Econômico do Distrito Federal - FUNDEFE, cabendo ao Banco de Brasília S/A - BRB, exercer a função de agente financeiro, atuando, sob a coordenação do CPDI-DF, em nome do Distrito Federal, na contratação do respectivo financiamento e na cobrança dos créditos deles resultantes.

Trata-se, portanto, de típica operação bancária, de acordo com as normas do sistema financeiro nacional. O incentivo garante ao beneficiário condições favorecidas quanto aos prazos, carência para pagamento, amortização, encargos e atualização monetária.

Os recursos para o financiamento são originários do FUNDEFE, que foi criado pelo Decreto-Lei nº 82, de 26 de dezembro de 1996 (art. 209), ratificado pela Lei nº 79, de 9 de dezembro de 1989, e tem por objetivo *“promover o desenvolvimento econômico e social do Distrito federal, mediante apoio financeiro a projetos selecionados”*. Segundo prescreve o art. 2º do Decreto nº 14.683/1993, constituem fontes do FUNDEFE:

- I) dotações orçamentárias a ele destinadas;
- II) dividendos recebidos pelo Distrito Federal, em virtude de participação acionária em empresas públicas ou sociedades de economia mista;
- III) receitas decorrentes de aplicações no mercado financeiro;
- IV) retorno de aplicações no setor privado. Ressalte-se que entra neste último item a destinação obrigatória (art. 8º, II, do Decreto nº 20.957, de 13.01.2000), de 0,5% do valor de cada parcela do financiamento liberado.

Ademais, o beneficiário deverá depositar, em favor do FUNDEFE, o montante de 0,5% do valor de cada parcela liberada mensalmente, atendendo ao que dispõe o Decreto nº 20.957/2000:

Art. 8º A concessão do incentivo creditício previsto neste Decreto fica condicionada:

- I - a destinação ao FUNDEFE de montante equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor de cada parcela do financiamento liberado;
 - II - a aplicação anual no financiamento do aumento da capacidade instalada de, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do financiamento do ICMS concedido no período;
 - III - ao recolhimento nos prazos regulamentares, do imposto não incentivado, bem como do imposto devido por substituição tributária.
- Parágrafo único. Para fins do inciso II:
- I - será computado o investimento efetivamente realizado na implantação do projeto;
 - II - serão considerados, como investimento dos períodos subseqüentes, os valores superiores a 10% (dez por cento).

Assim, efetuado o financiamento do ICMS apurado (regime normal), o beneficiário terá prazo de fruição de vinte e cinco anos e, para o pagamento de cada parcela, também o prazo de carência de vinte e cinco anos.

A autorização é concedida pelo montante do financiamento aprovado, por um período de 180 meses de acordo com o programa, sendo a liberação mensal condicionada ao cumprimento das metas previstas no projeto, às demais exigências e à provisão de recursos no FUNDEFE, que implicará em autorização para realização da despesa.

Os valores das parcelas liberadas, provenientes do Fundo que possui contabilidade própria, são repassados aos cofres do Tesouro do DF, sem nenhum prejuízo da receita do ICMS, que é normalmente arrecadada.

Preenchidos esses requisitos e condições estabelecidos na legislação, expedese a nota de empenho (NE) pelo registro contábil do FUNDEFE, que é ato comprobatório da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 12, § 4º, do Decreto nº 20.957/2000:

Art. 12. A liberação de cada parcela do financiamento do ICMS dependerá de:
[...]
§ 4º A nota de empenho referente ao registro contábil é ato comprobatório da extinção do crédito tributário, através do financiamento com recursos do FUNDEFE.

Na prática equivale dizer que o contribuinte, após passar por todas as fases do procedimento, apura normalmente seu ICMS. Do valor apurado, ele recolhe (na data de vencimento) 30% desse valor e após o pagamento, faz uma solicitação à SEFAZ para

financiar os 70% restantes do ICMS, exigindo alguns requisitos, nos termos do Decreto nº 20.957/2000, para liberação da importância:

Art. 12. A liberação de cada parcela do financiamento do ICMS dependerá de:
I - comprovação de recolhimento dos valores a que se referem os incisos I e III do caput do art. 8º;
II - apresentação à Subsecretaria da Receita - SUREC/SEF, do contrato de financiamento celebrado com o BRB;

Assim, por exemplo, uma empresa X, beneficiária do incentivo creditício, que apurar, em janeiro de 2010, o valor do ICMS devido no montante de R\$ 100,00 (cem reais), fará o pagamento de R\$ 30,00 (trinta reais). O beneficiário, com os recursos do financiamento oriundos do FUNDEFE pagará os R\$ 70,00 (setenta reais) restantes, extinguindo o crédito tributário.

Segundo o art. 8º do Decreto nº 20.957/2000, para efetivar a liberação da parcela do financiamento, a empresa X deverá comprovar, até o dia 20 de fevereiro, depósito na conta corrente do FUNDEFE no valor de R\$ 0,35 (trinta e cinco centavos) do valor da parcela do incentivo creditício a ser liberado a título de Certificado de Depósito Bancário (CDB), ou seja, depositar R\$ 7,00 (sete reais) no BRB em uma conta CDB, incidindo aqui os juros próprios e capitalizados. Nesse sentido, dispõe o Decreto nº 20.957/2000:

Art. 8º A concessão do incentivo creditício previsto neste Decreto fica condicionada:
I - a destinação ao FUNDEFE de montante equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor de cada parcela do financiamento liberado;
II - a aplicação anual no financiamento do aumento da capacidade instalada de, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do financiamento do ICMS concedido no período; [...]

O valor financiado de R\$ 70,00 (setenta reais) está sujeito a um juro mensal de 0,2% ao mês, que equivale aos juros anuais de 2,4%, juros esses, que são pagos sempre no início do exercício financeiro seguinte à data em que foi liberado, de janeiro a dezembro de 2010.

O valor do financiamento do principal, que é de R\$ 70,00 (setenta reais), será pago pela empresa X apenas em janeiro de 2035, ocasião em que ela resgatará o valor do CDB oferecido em garantia da operação.

4.3 Legalidade do Incentivo Creditício do Pró-DF

O art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como os estados e o DF deliberarão sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Nesse contexto, faz-se necessário diferenciar benefícios fiscais e subvenções ou subsídios financeiros. Para isso, Aurélio Pitanga²⁷ aduz:

As subvenções (subsídio, bonificações, prêmios) são recurso em dinheiro transferidos do erário ou Tesouro Público para uma determinada atividade empresarial [...]. O regime jurídico das subvenções é regido pelo direito financeiro no que respeita à previsão orçamentária e à despesa pública, enquanto que os subsídios fiscais obedecem à legislação tributária.

A LC nº 24/75, nos termos do art. art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da CF/88, é a que dispõe em seu art. 1º que as isenções do ICMS, bem como a redução da base de cálculo, a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, a concessão de créditos presumidos, ou quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus, serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e DF.

A LC nº 24/1975, recepcionada pela CF/88, na parte que exige o consentimento, manifestado em convênio, de todos os estados e do DF somente em relação a espécie de benefícios fiscais, não se incluindo, nessa categoria, a figura dos estímulos creditícios de ordem financeira (crédito público) e não tributária.

O STF não admite a exoneração total ou parcial do ICMS, por meio de isenção, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, devolução do tributo, ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais. Entretanto, a Suprema Corte ainda

²⁷ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas Filho. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 57-58.

não se manifestou acerca dos benefícios financeiros, mesmo os que representam redução do ônus tributário, mediante deliberação autônoma e unilateral de um estado-membro.

A sistemática do Pró-DF não resulta em qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, porquanto, a empresa contribuinte do ICMS paga integralmente o tributo. No que se refere percentual limitado a 70%, ela utiliza recursos de um agente financeiro para adimplir sua obrigação (BRB). Logo, não há qualquer redução do tributo.

E ainda, não se pode considerá-lo como subsídio, pois o subsídio exige relação jurídica direta entre subsidiante e subsidiado, em que o subsidiante teria que renunciar uma parte do tributo, situação que não ocorre no Pró-DF.

Destarte, verifica-se que não há violação do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 uma vez que o Pró-DF não se trata de qualquer tipo de benefício fiscal de ICMS, em que se exigiria deliberação dos estados e do DF.

Capítulo 5

GUERRA FISCAL

Os benefícios fiscais possuem grande relevância na tomada de decisão dos agentes privados no momento em que realizam investimentos, haja vista a busca do menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.

Observa-se que, no Brasil, desde a década de sessenta, houve uma grande competição entre os estados federados, realizada por meio de programas estaduais de desenvolvimento centrados no imposto sobre circulação de mercadorias – ICM.

Com a promulgação da CF/88, no entanto, houve um novo sistema que manteve a competência tributária da União e ampliou a competência dos estados e municípios.

Os estados federados e os municípios, com uma maior liberdade para instituir e isentar impostos, acirraram a disputa na busca por investimentos privados, o que gerou o conflito federativo, chamado de “guerra fiscal”. A denominada “guerra fiscal”, então, se configura pelas práticas competitivas procedidas pelos entes da federação na busca de investimentos privados.

Acerca do tema, aduz Ricardo Pires Calciolari²⁸:

A chamada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. De fato, o uso de benefícios e incentivos fiscais de forma acirradamente competitiva gerará, certamente, efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais.

Os Estados entre si, e também os municípios, competem utilizando como principal arma os tributos, dispensando-os ou reduzindo-os para atrair os investimentos privados. Não obstante, a situação não é tão simplória, visto que

²⁸ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em .25/11/2010.

a adoção de outras medidas, como as usuais concessões de crédito, disfarça, em parte, a utilização dessas benesses como arma nessa guerra.

Por sua vez, os efeitos da guerra fiscal na alocação de investimentos privados variam de acordo com o tipo de empreendimento pretendido e com o impacto específico da tributação sobre eles.

Assim, na guerra fiscal, os entes federados utilizam os incentivos fiscais para influenciar a alocação de recursos privados. Tal fenômeno tem como principais fatores a dinâmica legal do ICMS (em relação aos estados) e do ISS (em relação aos municípios).

Em 1967, o ICM, ao ser criado, tinha duas características básicas:

- ser um imposto nacional com alíquotas intra e interestaduais fixadas pelo Senado Federal;
- ser um imposto sobre produto, com presumida neutralidade fiscal.

Com a CF/88, ampliou-se a hipótese de incidência do ICM, que passou a incidir também sobre alguns serviços, e passou a ser denominado de ICMS.

Em 1975, por sua vez, foi promulgada a Lei Complementar nº 24/1975, que criou o CONFAZ, reunindo os Secretários das Fazendas dos estados e DF, coordenados por representante do governo federal, com o objetivo de regulamentar a concessão de benefícios fiscais do ICM.

Contudo, sem passar pelo CONFAZ, a concessão generalizada de incentivos fiscais, utilizando o ICMS, e a concessão de créditos subsidiados e vinculados ao recolhimento de ICMS, constituíram a "guerra fiscal", que se expandiu por todos os estados, principalmente após a Constituição de 1988.

E assim, os vários benefícios, entre eles as isenções tributárias, concedidos na guerra fiscal do ICMS, visam atrair empreendimentos para o território da unidade que os utiliza, e em geral, são de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher.

Essas práticas são ainda bastante usuais, não obstante, a proibição constitucional e os tribunais têm se manifestado em diversos julgados contra essas ações, a exemplo do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT) se manifestou pela inconstitucionalidade do Regime Especial de Apuração do ICMS para indústrias, comércio atacadista ou distribuidor do DF, nos autos do ADIn nº 2008.00.2.013383-1²⁹.

²⁹ Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. Disponível em: <<http://tjdf19.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcgj1?NXTPGM=plhtml06&CDNUPROC=20080020133831ADI&ORIGEM=INTER>>. Acesso em 25/11/2010.

Capítulo 6

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2549

O Governo do Estado de São Paulo (SP), por entender que o Pró-DF concede incentivo e benefício financeiro aos contribuintes localizados no DF de forma irregular, por permitir a desoneração tributária relativamente ao ICMS, sem o devido atendimento às normas estabelecidas para a espécie, em especial o que determina o art. 155, § 2º, XII, “g” pela CF/88, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), sob o nº 2549, em face da legislação de criação e regulamentação do mencionado programa, que envolve os seguintes dispositivos legais:

- a) Lei nº 2.427, de 14 de julho de 1999, que criou o Pró-DF;
- b) Lei nº 2.483, de 19 de novembro de 1999, que estabeleceu o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Pró-DF;
- c) Decreto nº 20.957, de 13 de janeiro de 2000, que regulamentou a Lei nº 2.483/1999;
- d) Decreto nº 21.077, de 23 de março de 2000, que regulamentou a Lei nº 2.427/1999;
- e) Decreto nº 21.082, de 24 de março de 2000, que alterou o art. 5º do Decreto nº 20.957/2000;
- f) Decreto nº 21.107, de 4 de abril de 2000, alterou o Decreto nº 20.957/2000.

Segundo o Governo de SP, foram contrariados os dispositivos constitucionais reguladores do poder de tributar previstos no § 6º do art. 150 e na alínea “g” do inc.XII do § 2º do art. 155, disciplinados e regulamentados pelo art. 1º e incisos e art. 2º da LC nº 24/75, bem como os princípios constitucionais de ordem pública, administrativa e tributária que emergem dos arts. 1º, 18, 37, 60, § 4º, I, 150, II, 151, I, 152, 167, IV e 170, da CF/88.

No que se refere aos argumentos da ADIN nº 2549, o Governo de SP alegou, em síntese, que:

- a) o Programa concede incentivo e benefício financeiro aos contribuintes locais, resultando em permissão de desoneração tributária relativamente ao ICMS;
- b) as leis que disciplinam o Programa refletem diretamente na arrecadação do ICMS;
- c) o modelo de incentivo tem como resultado um privilégio tributário;
- d) os benefícios tributários concedidos pelo DF não têm amparo do CONFAZ, órgão de congregação de política tributária federal, pela forma determinada de aprovação unânime consignada em termo de Convênio Interestadual;
- e) o Pró-DF consiste em um fundo criado com a finalidade de permitir o incentivo à atividade industrial e econômica que propicia o “financiamento” ou o “empréstimo” do valor devido a título de incidência de imposto, com a finalidade de subsidiar atividades particulares;
- f) o procedimento revela a prática de benefícios fiscais alcançados pela restrição constitucional – incentivos e benefícios fiscais – CF, art. 155, § 2º, X e XII, “g” – incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no ICMS, e à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, ao responsável ou a terceiros;
- g) a dispensa de recolhimento aos cofres públicos do imposto devido, de destinação genérica, com a finalidade certa de subsidiar investimento determinado, mesmo por meio da composição de “fundos”, o que configura hipótese descrita na vedação constitucional contida no inc. IV do art. 167 da CF (Princípio da Não-Vinculação da Receita de Impostos);
- h) o privilégio regionalizado sem justificção enseja na afronta à garantia constitucional da livre concorrência, consagrada pelo art. 170, IV, da CF;
- i) o procedimento resulta no uso do dinheiro público, em parte de receita derivada de imposto, com destinação específica, para financiar projetos da iniciativa privada.
- j) por fim, alega, que esta situação caracteriza a figura da “guerra fiscal.”

O julgamento do processo, relacionado à ADIN nº 2449, ainda não teve início. Em 20/03/2006, o processo foi redistribuído para o Ministro Ricardo Lewandowski e aguarda julgamento, nesses termos³⁰:

ADI 2549 - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Origem: DF - DISTRITO FEDERAL

Relator: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

REQTE. GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S) PGE-SP ELIVAL DA SILVA RAMOS

REQDO. GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL

REQDA. CÂMARA LEGISLATIVA DO DISTRITO FEDERAL

Andamentos

20/03/2006 SUBSTITUIÇÃO DO RELATOR - ART. 38 IV, A RISTF MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

02/08/2005 CONCLUSOS AO RELATOR

02/08/2005 JUNTADA DA CÓPIA DA CERTIDÃO DE OBJETO E PÉ EXPEDIDA

05/07/2005 REMESSA DOS AUTOS À SEÇÃO CARTORÁRIA

05/07/2005 LANÇAMENTO INDEVIDO CONCLUSOS AO RELATOR

05/07/2005 CONCLUSOS AO RELATOR

³⁰ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1978169>>. Acesso em 12/11/2010.

CONCLUSÃO

O Estado desempenha o papel econômico fundamental de regulação de mercados, de promoção do desenvolvimento econômico e segurança econômica dos cidadãos.

Enquanto agente fundamental da ação coletiva, o Estado é uma instituição capaz de promover uma estratégia de desenvolvimento econômico. Ademais, o mercado competitivo é a principal instituição e a principal estratégia que uma sociedade usa para promover seu desenvolvimento.

Nesse contexto, a atuação do Estado é essencial para que o mercado funcione e os investimentos se realizem, assegurando a propriedade e o contrato. E mais do que isto, garantindo boas oportunidades de investimentos para os empresários. Por isso, além de defender a livre concorrência, as instituições e as políticas econômicas devem buscar corrigir suas falhas do mercado.

Registre-se que, o art. 174, *caput*, da CF/88³¹, estabelece o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, atribuindo-lhe funções de planejamento, fiscalização e incentivo.

O Estado intervém, ainda, contribuindo para o aumento de investimentos na economia e conseqüente desenvolvimento. Ele atua como financiador do processo de crescimento e incentiva o setores estratégicos.

Nesse sentido, os programas de incentivo são formas de estimular a geração de empregos, renda e receita tributária, estando presentes em diversos estados brasileiros.

³¹ CF/88 “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”. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/Constituição>>. Acesso em: 10/11/2010.

Em relação aos programas de desenvolvimento do DF, eles existem desde a década de oitenta, e embora a constitucionalidade do Pró-DF esteja sendo questionada judicialmente³², ele é importante para manter a competitividade do DF em relação à atração de investimentos diretos.

O incentivo creditício do Pró-DF não acentua a guerra fiscal entre os estados. A sistemática com que foi planejado no DF, conferiu-lhe características de financiamento do ICMS, com assinatura de contrato, prazo para pagamento integral do valor incentivado, aplicação de juros e demais normas do sistema financeiro nacional. Portanto, está pautado na legalidade e, por conseguinte, promove o crescimento regional, haja vista tratar-se de ferramenta indutora da captação de investimentos privados, que promovem o aumento da geração de emprego, renda e incremento de receita tributária.

É notório que o desemprego constitui um dos maiores problemas da atualidade. Não é razoável que a geração de empregos fique a cargo do setor público, pois essa atribuição aumenta consideravelmente o gasto público com despesas de custeio e prejudica a realização de investimentos, a exemplo da infra-estrutura, que possibilita crescimento.

O setor privado deve ser o grande gerador de empregos e o Estado tem a função de orientar os rumos do desenvolvimento e criar as condições para atrair e reter negócios sustentáveis.

Atualmente, a concorrência não se dá apenas entre empresas, ela ocorre entre municípios, estados e até países na busca de atração de investimentos diretos e indiretos que geram emprego e renda para seus cidadãos e receita tributária para o governo.

Os incentivos oferecidos pelos estados são de grande relevância, o que não pode ocorrer é o abuso que gera ilegalidades, que não é caso do incentivo creditício do

³² ADI 2549 – STF – Encontra-se no Gabinete do Ministro Relator Ricardo Lewandowski desde 20/03/2006.

Pró-DF. Para tanto, é preciso que os programas de desenvolvimento sejam feitos com responsabilidade e respeito à legislação pátria.

Portanto, os programas de desenvolvimento econômico são importantes para o crescimento regional e se bem elaborados e conduzidos, não são contrários ao disposto na CF/88 e constituem forma eficiente do Estado fomentar a atividade econômica.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal de 1988, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20/07/2010.

BRASIL. Decreto Distrital 23.210/2002, Disponível em:

<[>. Acesso em: 18/07/2010.](http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=23210&txtAno=2002&txtTipo=6&txtParte=.)

BRASIL. Lei Complementar 24/1975, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20/07/2010.

BRASIL. Lei Distrital 2.427/1999, Disponível em:

<[>. Acesso em: 18/07/2010.](http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=2427&txtAno=1999&txtTipo=5&txtParte=.)

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em .25/11/2010

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 12 ed., São Paulo: Malheiros Editores. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20 ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 234.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas Filho. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 57-58

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. 20. ed. Tradução de: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 87.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 2006, p. 150.

MOTA, Luiz Robson. *Distinção entre imunidade, isenção e não-incidência tributária*. Disponível em: <<http://www.parana-online.com.br/canal/direito-e-justica/news/281576>>. Acesso em: 20/07/2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, *O que é isenção*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2055>>. Acesso em: 20/07/2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

