

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA - UEPB
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA

**ABORDAGEM DA CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA
PARAÍBA E A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO**

Dissertação de Mestrado

Campina Grande
2014

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA

**ABORDAGEM DA CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA
PARAÍBA E A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Desenvolvimento regional da Universidade Estadual da Paraíba como requisito para obtenção do título de mestre.

Área temática: Desenvolvimento Regional
Linha de Pesquisa: Estado, Políticas Públicas e Movimentos Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Cidoval Moraes de Sousa.
Coorientador: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira.

Campina Grande
2014

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

S586a Silva, Saulo Medeiros da Costa.
Abordagem da concessão de crédito presumido de ICMS na Paraíba e a questão do desenvolvimento [manuscrito] / Saulo Medeiros da Costa Silva. - 2014.
125 p.

Digitado.
Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa, 2014.
"Orientação: Prof. Dr. Cidival Morais de Sousa, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa".
"Co-Orientação: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira, Departamento de Ciências Jurídicas".
1. Incentivo fiscal. 2. Desenvolvimento regional. 3. Crédito presumido. I. Título.

21. ed. CDD 338.9

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA

**ABORDAGEM DA CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NA
PARAÍBA E A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO**

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Desenvolvimento regional da
Universidade Estadual da Paraíba como
requisito para obtenção do título de mestre

Dissertação apresentada em 29/04/2014

Banca Examinadora



Prof. Dr. Cidoval Moraes de Sousa (UEPB)
(Orientador)



Prof. Dr. José Luciano Albino Barbosa (UEPB)
(Membro Interno)



Prof. Dr. Talden Queiroz Farias (UFCG)
(Membro Externo)

O tributo não tem nenhuma função social. O povo recebe apenas - e às vezes - o efeito colateral, em serviços públicos, dos tributos que é obrigado a entregar ao governo, pois a verdadeira função do tributo é a manutenção dos detentores do poder e atender às benesses oficiais, aos privilégios que os cidadãos de primeira categoria têm em relação aos de segunda categoria. O tributo é apenas o principal instrumento de domínio governamental.

Ives Gandra da Silva Martins

Esta pesquisa é dedicada ao mestre Alexandre Henrique Salema Ferreira, cujas lições acadêmicas, que se iniciaram na graduação e perduram até o presente momento, foram e são vitais para a construção do meu conhecimento.

Eterna gratidão.

Agradeço a Deus pelo seu auxílio nos momentos mais difíceis deste mestrado derramando sobre mim suas bênçãos e fortalecendo todos os dias a minha fé!

À minha princesa, Eva Mariah, que mesmo no ventre da sua mãe acompanhou todos os momentos de luta, ansiedade e superação do seu pai para concluir esta pesquisa, muitas vezes, inclusive, não me fazendo presente. À ela minhas desculpas;

À minha esposa, Massillania Medeiros, fonte permanente de inspiração e apoio;

Aos meus pais (Carlos e Eva) e irmãos (Giselle e Cássio), por acreditarem no fruto do meu esforço e trabalho. Saibam que vocês são, juntamente com minha esposa e a pequena Mariah, os tesouros que Deus me concedeu;

A todos os colegas do mestrado do programa de Desenvolvimento Regional da UEPB, em especial ao meu orientador Cidoval Morais de Sousa, por ter aceitado este desafio e, juntamente com os professores José Luciano Albino Barbosa e Roberto Mauro Cortez Mota, pelos diálogos e críticas imprescindíveis para o desenvolvimento e recorte metodológico desta pesquisa;

Ao mestre Ives Gandra da Silva Martins pelos ensinamentos e lições de vida que me foram passadas, pessoalmente, no corrente ano;

A Renan Lobo, John Tenório e Niole Dias pelo apoio na coleta de dados imprescindíveis para a conclusão da pesquisa;

A Edson de Souza do Ó Filho e Dr. Eduardo Hollanda Cavalcanti, pela oportunidade e confiança;

A todos que compõem o Escritório Advocacia David Diniz, em especial a fundadora e advogada Katherine Diniz pelo voto de confiança, bem como aos demais integrantes (Rebecca Diniz, Bernardo Ferreira, Enilson Cavalcanti, Claudete e Cláudia) pelo apoio, incomensurável, para mantermos a marca da credibilidade e competência do seu fundador David Diniz, cujo legado jamais será esquecido no Estado da Paraíba.

RESUMO

A presente investigação analisou as normas concessivas de subsídios fiscais de ICMS, especificamente o crédito presumido no Estado da Paraíba e a repercussão de tais benefícios fiscais e a sua vinculação, ou não, com o desenvolvimento regional, no período compreendido entre os anos 2001 a 2013. O objetivo geral foi analisar as relações entre as normas concessivas de créditos presumidos do ICMS, na Paraíba, e o desenvolvimento regional. Os objetivos específicos foram: 1) discorrer sobre o direito ao desenvolvimento; 2) descrever o federalismo, em especial o fiscal brasileiro; 3) tratar da principal fonte de financiamento dos Estados-membros brasileiros, o imposto ICMS; 4) analisar, no período de 2001 a 2013, evolução econômica da renúncia de receita tipificada de crédito presumido na Paraíba; 5) confrontar a evolução das renúncias de receita de crédito presumido com o desenvolvimento sócioeconômico paraibano nesse período; 6) Verificar a observância dos princípios constitucionais tributários na concessão do crédito presumido. Utilizamos o modelo de investigação qualitativo-funcionalista, meramente descritivo da realidade. A presente pesquisa, então, enquadra-se no gênero de pesquisa teórica, apesar de fazer uso de dados não só bibliográficos e documentais, mas também quantitativos. Verificamos que a política de renúncia fiscal mediante a concessão de crédito presumido de ICMS cresceu de forma astronômica sem gerar desenvolvimento ao Estado, pelo contrário, o que se observa é um crescimento econômico lento, com concentração de renda, baixos salários, taxa de pobreza ainda elevada, e, principalmente, obscuridade, incoerência, inexistência de planejamento e de critérios para outorga os benefícios fiscais de ICMS, com nítida violação aos princípios constitucionais da legalidade, isonomia, publicidade, segurança jurídica e ao federalismo.

Palavras-chave: Incentivo Fiscal. Crédito Presumido. Paraíba. Desenvolvimento.

ABSTRACT

The present investigation examined the concessive standards ICMS tax subsidies, specifically the presumed credit, in Paraíba state, and the impact of such tax benefits and its binding or not, to regional development in the period 2001-2013. Goal general was to analyze the relationships between the concessive standards presumed credits of ICMS , Paraíba , and regional development. The specific objectives are : 1) discuss the right to development ; 2) describe federalism , in particular fiscal , Brazil ; 3) treating the main source of financing for Brazilian States, the ICMS tax; 4) analyze the period 2001-2013 , the economic evolution of the waiver of revenue typified presumed credit in the State of Paraíba, comparing it with the Paraíba socioeconomic development in the same period . We used the qualitative research model - functionalist, merely descriptive of reality. This research , then, fits the genre of theoretical research, despite making use of data not only bibliographic and documentary , but also quantitative. We found that the policy of tax breaks by granting deemed ICMS credit grew astronomically form without generating development to the state, on the contrary, what is observed is a slow economic growth, income concentration, low wages, and especially dark, illegality, incoherence, lack of planning and criteria for granting the ICMS tax benefits, with a clear violation of the constitutional principles of legality, equality, publicity, legal certainty and federalism.

Keywords: Fiscal Incentives . Presumed credit. Paraíba. Development.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Variação real acumulada do PIB, das receitas total e tributária do ICMS estimadas	100
Gráfico 2 – Variação real acumulada do PIB à preços correntes, das receitas total e tributária do ICMS realizadas	101
Gráfico 3 – Variação real acumulada do PIB à preços correntes, das renúncias de receitas do ICMS e de receitas do ICMS – FAIN	102
Gráfico 4 – Variação da renúncia de receita do ICMS em relação à receita tributária do ICMS estimada	103
Gráfico 5 – Variação real acumulada da renúncia de receitas do ICMS, renúncia de receitas do ICMS – Crédito Presumido e renúncia de receitas do ICMS – FAIN	104
Gráfico 6 – População economicamente ativa e à população ocupada	106
Gráfico 7 – Renda média da população na Paraíba	106
Gráfico 8 – Proporção da renda apropriada pelos indivíduos pertencentes ao grupo dos 1% mais ricos e 50% dos mais pobres	107
Gráfico 9 – Coeficiente de Gini	108
Gráfico 10 – Taxa de Pobreza	108

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
CMMAD - Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento
CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
CSPB – Confederação dos Servidores Públicos do Brasil
ECOSOC – Conselho Econômico e Social das Nações Unidas
FAIN – Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba
FPM – Fundo de Partição dos Municípios
GINI – Coeficiente Gini
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotiva
IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITBI – Imposto sobre transmissão, *inter vivos*, de bens imóveis
IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretriz Orçamentária
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
ONU – Organização das Nações Unidas
PIB – Produto Interno Bruto
PNDR – Política Nacional de Desenvolvimento Regional
RET – Regime Especial de Tributação
SIAF – Sistema Integrado de Administração Financeira
SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
SUDAN – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia

TARE – Termo de Acordo de Regime Especial

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 DESENVOLVIMENTO, SUBDESENVOLVIMENTO, CRESCIMENTO ECONÔMICO E MODERNIZAÇÃO.	22
1.1 QUESTÕES CONCEITUAIS E DIFERENCIAÇÕES DOS INSTITUTOS.....	22
1.2 TEORIAS DO DESENVOLVIMENTO.....	24
1.3 DIREITO E (AO) DESENVOLVIMENTO.....	29
2 ESTADO, FEDERALISMO FISCAL E DESENVOLVIMENTO	32
2.1 ESTADO FEDERAL	36
2.2 ESTADO FEDERAL FISCAL	38
2.3 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	39
2.4 A CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO, A GUERRA FISCAL E A OFENSA AO PACTO FEDERATIVO.....	42
2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	44
2.6 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.	47
2.6.1 Antecedentes históricos do ICMS, previsão constitucional e legal.	47
2.6.2 Características do ICMS	49
2.6.3 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária do ICMS.	54
2.6.4 Partilha do ICMS.....	58
2.7 COMPETÊNCIA EXONERATIVA DE ICMS.....	60
2.7.1 Modalidades de incentivos fiscais.	63
2.7.1.2 Créditos Presumido de ICMS no Estado da Paraíba.....	69

2.8 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS DIRETAMENTE AO ICMS	74
2.8.1 Princípio da Legalidade	75
2.8.2 Princípios da Publicidade e Transparência.....	81
2.8.3 Princípio da Isonomia.....	86
2.8.4 Princípio da Segurança Jurídica e Estabilidade Econômica.....	89
 3. PROBLEMATIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL: CASO ESPECÍFICO DA PARAÍBA.....	 92
3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL – PNDR.....	92
3.2 POLÍTICAS ESTADUAIS DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL: TEORIA ESTRUTURALISTA E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	95
3.2.1 Mensuração da Redução de Receita de ICMS do Estado da Paraíba decorrente da Concessão de Subsídios Fiscais, com ênfase no crédito presumido.....	98
 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	 110
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.	 117

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento regional tem sido objeto de pesquisa das mais diferentes áreas das Ciências Humanas, da Natureza e Social Aplicada, sendo estudado, principalmente, pelos antropólogos, geógrafos, sociólogos, historiadores; biólogos, geólogos, agrônomos; bem como pelos assistentes sociais, jornalistas, economistas, contadores, administradores etc. Dentre as inúmeras possibilidades de investigação que o tema proporciona adquire relevância a questão das políticas públicas de estímulo ao desenvolvimento regional¹. Em que pese à importância, diga-se, basilar, de outras disciplinas para o amadurecimento e aprimoramento das ações e teorias que tratam do desenvolvimento regional, em um Estado Democrático de Direito – com relações públicas e privadas regidas por normas jurídicas – adquire relevância a relação existente entre o Direito e o desenvolvimento regional. Mesmo partindo da premissa de que o Direito, enquanto estrutura institucional e simbólica² dentro da sociedade, não é capaz de propor soluções para os problemas e indagações que norteiam o tema, o mesmo deve estar inserido nas discussões acerca do desenvolvimento regional e ser utilizado como um instrumento, que orquestrado com os demais conhecimentos das ciências, induza ao desenvolvimento socioeconômico local.

É preciso quebrar o paradigma de que o direito é cristalizado, estático, neutro, e enxergá-lo como instrumento de mudança social, quando utilizado de forma devida³. O

¹ Por exemplo, no Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Regional – MDR, da Universidade Estadual da Paraíba, a concessão de incentivos fiscais para fomentar a industrialização, tema intrínseco a questão do desenvolvimento regional, foi objeto de pesquisa de alguns mestrandos, entre eles, Alves (2012) que tratou da “Industrialização Incentiva do Nordeste e o Caso de Campina Grande – PB”.

² De acordo com Bourdieu (2009, p. 237-246) “o direito é, sem dúvida, a forma por excelência do poder simbólico de nomeação que cria as coisas nomeadas e, em particular, os grupos; ele confere a estas realidades surgidas das suas operações de classificação toda a permanência, a das coisas, que uma instituição histórica é capaz de conferir a instituições históricas. O direito é a forma por excelência do discurso actuante, capaz, por sua própria força, de produzir efeitos. Não é demais dizer que ele *faz* o mundo social, mas com a condição de se não esquecer que ele é feito por este. [...] É próprio da eficácia simbólica, como se sabe, não poder exercer-se senão com a cumplicidade daqueles que a suportam. Forma por excelência do discurso legítimo, o direito só pode exercer a sua eficácia específica na medida em que obtém o reconhecimento, quer dizer, na medida em que permanece ignorada a parte maior ou menor de arbitrário que está na origem do seu funcionamento. A crença que é tacitamente concedida à ordem jurídica deve ser reproduzida sem interrupção e uma das funções do trabalho propriamente jurídico de codificação das representações e das práticas éticas é a de contribuir para fundamentos da ideologia profissional do corpo dos juristas, a saber, a crença na neutralidade e na autonomia dos direitos e dos juristas. [...] O trabalho jurídico, assim inscrito na lógica da conservação, constitui um dos fundamentos maiores da manutenção da ordem simbólica também por outra característica do seu funcionamento: pela sistematização e pela racionalização a que ele submete as decisões jurídicas e as regras invocadas para as fundamentar ou as justificar, ele confere o selo da universalidade, factor por excelência da eficácia simbólica, a um ponto de vista sobre o mundo social que, como se viu, em nada de decisivo se opõe ao ponto de vista dos dominantes. [...] Entre os efeitos propriamente simbólicos do direito, há que dar um lugar especial ao efeito de oficialização como reconhecimento público de normalidade que torna dizível, pensável, confessável, uma conduta até então considerada tabu”.

³ Não descartamos o marxismo jurídico que afirma que “o direito é, antes de tudo o produto de forças econômicas, e tem sido estabelecido, desde os albos da humanidade, pela classe economicamente forte e dominante. A lei é um instrumento da classe dominante para manter-se no poder e conservar submissas as classes oprimidas. A lei é um instrumento de opressão, enquanto que a idéia de Justiça é meio de alienação das classes oprimidas” (Karl Marx, apud Castro, 1999, p. 207). Todavia, entendemos que se o Direito for utilizado de forma devida, buscando o bem comum, é possível enquadrá-lo como instrumento de mudança social.

direito precisa ser visto como promotor de mudanças sociais e não apenas como um conjunto de normas estáticas. (SANTI, 2011, p. 23). Pois, ao contrário das normas estáticas, “a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação” Lourival Vilanova (apud Carvalho, 2013, p. 189) que deve ser interpretada e aplicada observando as particularidades do emitente, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional, que é o Direito, logo, as normas jurídicas são dinâmicas acompanhando as mutações da sociedade.

A importância do direito e dos juristas na proposição de políticas públicas, objetivando diminuir as desigualdades regionais, é latente já que o Estado, principal agente de fomento desta diminuição, deve pautar suas condutas na Constituição Federal e nas leis e os critérios ditados pelo sistema jurídico interferem nos demais subsistemas, dentre eles o econômico e o social.⁴⁵ Ademais, a Constituição Federal, no art. 3º, inciso III, erige como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil reduzir as desigualdades regionais, bem como, no art. 170, afirma que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”. Por tais dispositivos constitucionais percebe-se que os objetivos da República Federativa do Brasil – a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional – devem ser buscados por todos os entes federados. Todavia, a União, na qualidade de agente normativo e regulador da atividade econômica, possui o papel central de elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Apesar disso, o que se observa é que o Governo Central não vem priorizando o planejamento para o desenvolvimento regional. Martins (2012, p. 04) enfatiza que a União, após a constituinte de 1988, por ter perdido receita de IPI e de Imposto sobre a Renda para Estados e Municípios, deixou de praticar políticas regionais. Por sua vez, Faria (2009, p. 98) enfatiza que após a Constituição de 1988, tendo em vista a queda na capacidade de investimento da União, a mesma deixou de desempenhar a sua missão de planejar o desenvolvimento nacional e regional, ocasionando uma retomada de iniciativa dos governos estaduais, expressa em políticas

⁴ Conforme lecionava Amílcar de Araújo Falcão (apud Becker, 2013, p. 134), recortando o tema de Direito para Direito Tributário, cuja pertinência temática encontra abrigo nesta pesquisa, “o que interessa ao direito tributário é a relação econômica”.

⁵ Ressalte-se que tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma densa e profícua conversação entre eles (Carvalho, 2013, p. 223)

descoordenadas, que interferem com a alocação do investimento sem critérios explícitos e organizados no plano nacional, dando ensejo a diversos conflitos federativos.

Em face desse abandono os Estados-membros, enquanto espaços subnacionais, têm aproveitado o aumento da mobilidade dos agentes econômicos, para atrair empresas e indústrias por meio de concessões de subsídios fiscais (COUTINHO, 2013, p.190), utilizando, principalmente, isenção, redução de alíquotas, minoração da base de cálculo, concessão de créditos presumidos e diferimento do Imposto sobre Comercialização de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Acompanhando o cenário nacional, o Estado da Paraíba vem concedendo essas benesses fiscais para que empresas se instalem no seu território sob a alegação de que a renúncia fiscal seria compensada com a geração de empregos e renda, além da atração de novos investimentos. Todavia, em que pese não existir dúvidas de que as desonerações fiscais, dentre um conjunto de medidas institucionais, podem impulsionar as regiões menos favorecidas, diminuindo as desigualdades regionais, é preciso analisar as concessões dos subsídios fiscais na Paraíba e os seus efeitos na sociedade e nas receitas públicas do próprio Estado e dos Municípios paraibanos, considerando que, se por um lado, gera emprego e renda, por outro, aumenta a tributação sobre as atividades não incentivadas para compensar a perda de receita. Ademais, causa prejuízos a livre concorrência e prejudica, sobremaneira, o pacto federativo através da concorrência desenfreada, denominada de guerra fiscal⁶, entre os Estados-membros da federação.

A guerra fiscal é tida como a exacerbação de práticas competitivas – e não cooperativas – entre os Estados da federação cujos excessos de concessões no campo dos incentivos fiscais agredem a harmonia federativa, eis que uma unidade adota mecanismos que lhe garantem vantagens interestaduais em detrimento das finanças públicas de outros Estados (PRADO e CAVALCANTI, 1999, p. 6). Ademais, cada ente federado atua sem levar em consideração os impactos destes atos nos demais Estados e sem submetê-los à apreciação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, comprometendo a harmonia da federação.

A guerra fiscal no campo de incidência do ICMS, fenômeno qualificado como competição horizontal entre entes subnacionais da Federação brasileira, se desenvolveu

⁶ No extremo, a guerra fiscal gera uma “corrida ao fundo do poço” que leva, pela sua sucessão de ações e reações na concessão de renúncias fiscais, ao esgotamento total da capacidade tributária e financeira dos entes subnacionais, resultando na perda da autonomia financeira dos entes. Daí adviria o esvaziamento da capacidade de autodeterminação, perda da autonomia política e incapacidade total de promoção de políticas públicas pelos entes locais, deixando de existir a própria federação (CASTILHO, 2012, 39).

a partir da Constituição Federal de 1988 e se intensificou a partir da década de 1990 (Castilho, 2012, p. 19), em especial diante da ausência de uma política nacional de desenvolvimento regionalizado (FARIA, 2009), (BEVILACQUA, 2013), (REZENDE, 2006) e (COUTINHO, 2013). Aliás, o enfrentamento à guerra fiscal já causa preocupações à federação brasileira, a ponto de o Presidente do Senado ter nomeado, em 12 de abril de 2012, uma Comissão de Especialistas para repensar o pacto federativo, cuja primeira agenda enfrentou a questão da aludida “guerra fiscal” do ICMS, também denominada de “guerra santa” ou “guerra dos lugares”. Evidentemente que esta preocupação do parlamento brasileiro encontra correspondência no fato de tramitar no Supremo Tribunal Federal cerca de 150 (cento e cinquenta) ações diretas de inconstitucionalidade (Adins) contra legislações estaduais que autorizam benefícios fiscais sem a devida celebração de convênios entre os Estados-membros através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, tornando-se, por descumprimento a este preceito, inconstitucionais. Esta é uma situação jurídica relevante, pois, no ordenamento jurídico brasileiro, a lei inconstitucional é tida como nula e, regra geral, com efeito retroativo para extirpar, não apenas a lei do mundo jurídico, como também declarar a inexistência dos seus efeitos. Neste sentido, dispõe Oliveira (2008, p. 25):

O sistema brasileiro de controle de constitucionalidade adota como regra a tese da nulidade, pela qual uma lei declarada inconstitucional é tida como nula ipso jure. A eficácia da declaração de inconstitucionalidade é *ex tunc*, retroagindo para eliminar a lei do ordenamento jurídico. Trata-se de uma nulidade absoluta, comparada, muitas vezes, ao próprio ato inexistente, porquanto se parte da premissa de que a lei inconstitucional sequer gera efeitos. Como ato inexistente, a lei não chega a entrar no mundo jurídico, fica no mundo dos fatos. Trata-se de algo que não é, pois não preenche de forma suficiente os pressupostos necessários para constituir um ato jurídico.

No caso específico da Paraíba tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4915) ajuizada pela Confederação dos Servidores Públicos do Brasil (CSPB) questionando 10 (dez) decretos do Estado da Paraíba que asseguram créditos fiscais do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a diversos setores econômicos naquele estado, reduzindo a base de cálculo e concedendo regime especial e diferimento desse tributo. Tratam-se dos Decretos 19.472/1998, 22.927/2002, 23.2010/2002, 23.211/2002, 24.432/2003, 24.979/2004, 25.390/2004, 25.515/2004, 31.072/2010 e 32.819/2012 que concedem

benefícios do ICMS às indústrias consumidoras de aços planos; operações com veículos automotores novos e atividades econômicas usuárias de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documentos de escrituração de livros fiscais; indústrias de produtos plásticos e similares; de redes e produtos similares que usem o algodão como matéria-prima; bares, restaurantes e estabelecimentos similares; indústrias de calçados; importação de insumos da indústria de informática e automação; atacadistas de medicamentos; e, por fim, operações interestaduais e de importação de equipamentos *softwares* e outros bens destinados a integrar o ativo fixo de empresas prestadoras de serviços de atendimento telefônico na modalidade *call center*⁷.

Mas, além da mera agressão à ordem jurídica-constitucional posta, no plano fático, a não obediência pelos Estados-membros de preceitos constitucionais termina por gerar incertezas institucionais capazes de afetar a economia, inibindo, por exemplo, investimentos privados. Dentro desse contexto, emerge o problema da presente investigação: quais são as relações existentes entre as normas concessivas de subsídios fiscais do ICMS na Paraíba e o desenvolvimento regional? Tal problema surge da sensação comum que advém do descompasso entre o exacerbado discurso, inclusive oficial, que aponta como solução mais viável para se alcançar o almejado desenvolvimento local a concessão de benefícios e estímulos fiscais destinados a atrair investimentos privados para os limites territoriais dos Estados-membros e os resultados socioeconômicos advindos deste modelo desenvolvimentista. Tal discurso, por evidente, tem suporte em duas premissas: uma primeira que aponta o crescimento econômico como condição necessária e suficiente para o desenvolvimento socioeconômico; e uma segunda, que a concessão de benefícios e estímulos fiscais é a mais eficiente forma de intervenção estatal destinada a induzir o crescimento econômico.

A presente investigação tem como objetivo geral analisar as relações entre as normas concessivas de subsídios fiscais do ICMS na Paraíba e o desenvolvimento regional. Evidentemente que a análise completa da ordem jurídica-exonerativa estadual, com inúmeras possibilidades de renúncias receitas, seria extenuante, além de repetitiva. Por isso, aqui fazemos um recorte a fim de direcionar a investigação à espécie exonerativa com maior relevância econômica: o crédito presumido. Após a indicação desse recorte, a fim de se alcançar o objetivo geral, são propostos os seguintes objetivos específicos: 1) discorrer sobre o direito ao desenvolvimento; 2) descrever o federalismo,

⁷ Disponível no site do Supremo Tribunal Federal – STF: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233230>. Acesso em: 01 ago. 2013.

em especial o fiscal, brasileiro; 3) tratar da principal fonte de financiamento dos Estados-membros brasileiros, o imposto ICMS; 4) analisar, no período de 2001 a 2013, evolução econômica da renúncia de receita tipificada de crédito presumido no Estado da Paraíba; 5) confrontar a evolução das renúncias de receita de crédito presumido com o desenvolvimento sócioeconômico paraibano nesse período; 6) Verificar a observância dos princípios constitucionais tributários na concessão do crédito presumido de ICMS.

Conforme nos lembra Carvalho (2013, p. 277), discutir temas de direito tributário, no qual se inclui as normas concessivas de crédito presumido de ICMS, passa a significar, em última análise, resolver tópicos da mais alta indagação jurídica, social, política e econômica. A justificativa para a presente investigação fundamenta-se na “necessidade de compreender as realidades política, jurídica e econômica não como foram idealizadas, mas como, de fato, se concretizam na sociedade” (FERREIRA, 2013, p. 22)⁸. Isso nos impulsiona a propor um modelo de investigação qualitativo-funcionalista⁹, meramente descritivo da realidade. A presente pesquisa, então, enquadra-se no gênero de pesquisa teórica, apesar de fazer uso de dados não só bibliográfico e documentais, mas também quantitativos, entre eles os anexos das Leis Orçamentárias Anuais – LOAs, com as estimativas das renúncias de receita de ICMS; os valores de receitas de ICMS recebidos previstos no SIAF – Sistema Integrado de Administração Financeira, bem como dados do IPEADATA - Banco de Dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e ainda o IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, com indicadores socioeconômicos. De qualquer forma, com a pesquisa teórica buscamos investigar o desenvolvimento regional atrelado aos subsídios fiscais concedidos pelo Estado da Paraíba, nos últimos 13 (treze) anos, principalmente no que tange aos créditos presumidos; e, além disso, compreender os efeitos positivos e negativos dessa política pública destinada a fomentar o desenvolvimento regional no Estado da Paraíba.

Este trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro (Desenvolvimento, Subdesenvolvimento, Crescimento Econômico e Modernização) procuramos separar o desenvolvimento dos demais institutos correlatos, bem como descrevemos as principais teorias do desenvolvimento, além de ingressar nos contornos do direito e desenvolvimento e direito ao desenvolvimento. No segundo capítulo (Estado, Federalismo Fiscal e

⁸ De acordo com Ferreira (2013, p. 22) para compreender o direito como de fato ele se concretiza “exige o afastamento das análises meramente retóricas do direito [...] Significa compreender os resultados socioeconômicos (re)produzidos a partir dele”.

⁹ Trata-se de uma proposta metodológica adotada por Luhman (1988) “que vai de encontro à propalada lógica objetiva científica, porquanto descarta a existência de pressupostos axiológicos a partir dos quais é possível fundamentar uma descrição da realidade social” (Ferreira, 2013, p. 24).

Desenvolvimento) delimitamos o Estado até alcançar o Estado Federal Fiscal, adotado no Brasil, como condição indispensável para enfrentar a questão da concessão de crédito presumido de ICMS, pelos Estados-membros, e a guerra fiscal instalada na Federação. Ainda neste capítulo extraímos, do federalismo fiscal, a competência tributária e o recortamos para tratar apenas do ICMS. No terceiro capítulo (Problematização do Desenvolvimento Regional: caso específico da Paraíba) analisamos a Política Nacional de Desenvolvimento Regional, bem como as políticas estaduais de desenvolvimento regional com base no ICMS, culminando com a redução de receita de ICMS na Paraíba decorrente da concessão de subsídios fiscais, com ênfase no crédito presumido e a sua vinculação ao desenvolvimento ou não do Estado.

1 DESENVOLVIMENTO, SUBDESENVOLVIMENTO, CRESCIMENTO ECONÔMICO E MODERNIZAÇÃO.

1.1 QUESTÕES CONCEITUAIS E DIFERENCIAÇÕES DOS INSTITUTOS.

Para entender o desenvolvimento, evitando confusão terminológica com outros fenômenos correlatos é preciso diferenciá-lo da modernização, bem como do crescimento econômico. Ademais, conforme lembra Feitosa e Silva (*in* COUTINHO *et al*, 2012, p. 309) é comum – e muitas vezes conveniente para mercados e governos – confundir os termos desenvolvimento e crescimento econômico, pretendendo escamotear, através de dados estatísticos, a conjuntura de má-distribuição da riqueza nacional.

De acordo com Castro (1999, p. 139) ao lado da urbanização¹⁰ encontra-se outro fenômeno decorrente da industrialização: a modernização. A industrialização determinou o surgimento ou a transformação de núcleos populacionais, bem como tornou a indústria urbana, transformou a paisagem da cidade e o modo de vida dos cidadãos. A modernização encontra-se atrelada a assimilação do progresso técnico das sociedades desenvolvidas, mas se limita ao estilo de vida e aos padrões de consumo de uma minoria privilegiada, não sendo acompanhada de uma transformação social. De acordo com Faria (2009, p. 70), a “modernização não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população, mantendo o subdesenvolvimento e agravando a concentração de renda”.

Por sua vez, o crescimento econômico está relacionado ao aumento de renda *per capita*, do poder de compra e do Produto Interno Bruto – PIB, todavia, essa maior disponibilidade não implica uma mudança estrutural e qualitativa da economia em questão. Nusdeo (apud RISTER, 2007, p. 2) adverte que o crescimento seria mais um surto, um ciclo e não um processo dotado de estabilidade, em que um fator exógeno é a causa do crescimento, todavia, cessada esta causa externa a economia, ocorrerá à regressão ao seu estado anterior, contraindo-se a renda, o emprego, a produção e tudo mais, deixando esse surto pouco ou nenhum vestígio do que ocorreu.

Noutro giro, o subdesenvolvimento seria o estado das sociedades, cujas economias não atingiram o estágio de crescimento autossustentável (RISTER, 2007, p.

¹⁰ A presente pesquisa não tem por objeto, sequer de forma colateral, de estudar o crescimento das cidades ou da zona urbana, razão pela qual não iremos nos ater a este fenômeno.

22-30). Pode ser compreendido como um estágio que antecede o desenvolvimento ou ainda um *status* para qualificar os países atrasados, determinada pelo processo do desenvolvimento industrial do sistema capitalista. De acordo com Castro (1999, p. 139) um dos traços mais importantes do subdesenvolvimento é a sua complexidade, a superposição de sintomas sociológicos e econômicos, e o emaranhado de suas interações. Essa complexidade é uma das principais causas das dificuldades opostas às tentativas de desenvolvimento que combatem apenas os males considerados graves.

Ainda quanto à modernização e subdesenvolvimento, Rister (2007, p. 37) conclui que:

A mera modernização obtida pelo país por meio do efeito demonstração, que consiste na industrialização por imitação do padrão de consumo das nações desenvolvidas, não se trata de desenvolvimento, mas sim do fenômeno conhecido por subdesenvolvimento, bem representado pela coexistência de suas situações definidas e estanques, quais sejam a de um alto padrão de consumo, em contraposição a uma ampla parte sem acesso às mínimas condições satisfatórias de qualidade de vida, à beira de resvalar para a marginalidade.

Por sua vez, o desenvolvimento pode ser entendido como um processo de mudanças e rupturas com implicações econômicas, sociais, políticas, culturais e psicológicas. Ainda se atribui ao desenvolvimento um viés de crescimento ordenado e contínuo não apenas no aspecto econômico, mas principalmente no âmbito social, com melhor distribuição de renda. Nas palavras de Delfin Neto (*apud* Castro, 1999, p. 142) “o desenvolvimento econômico é um processo global [...] de modificação das relações entre os indivíduos e que altera não apenas a estrutura econômica, mas também os valores básicos e as formas de comportamento de toda a sociedade tradicional”. A faceta econômica do desenvolvimento é caracterizada por modificações estruturais do sistema econômico, com elevação da renda real *per capita* e a melhoria dos níveis de consumo e bem-estar de sua população. Neste sentido, Eros Grau (1981, p. 7) atribui ao desenvolvimento um processo de mobilidade social contínuo e intermitente em que o seu crescimento é qualitativo e não meramente quantitativo, como no crescimento econômico. No mesmo sentido, Veiga (2010, p. 56) assevera que “ninguém duvida de que o crescimento é um fator muito importante para o desenvolvimento. Mas não se deve esquecer que no crescimento a mudança é quantitativa, enquanto no desenvolvimento é qualitativa”.

Ressalve-se que o termo ‘desenvolvimento’ começou a ser utilizado com a linguagem e perspectiva atual, no período pós-Segunda Guerra Mundial, com a reconstrução da Europa e do Japão, cuja ideologia começou na seara econômica e depois se expandiu para os demais domínios da atividade humana (COUTINHO, 2013, p. 27).

1.2 TEORIAS DO DESENVOLVIMENTO.

O desenvolvimento pode ser compreendido sob várias acepções, todavia, são três as principais formas. A primeira reduzindo-o ao crescimento econômico e utilizando os indicadores tradicionais, como o Produto Interno Bruto – PIB, para aferir o desenvolvimento das nações.

A segunda parte da premissa de que o desenvolvimento seria mera manipulação ideológica e ilusão. Dentre os autores desta corrente de pensamento cética, Veiga (2010, p. 22) cita o peruano Oswaldo de Rivero, o iraniano Majid Rahnema, o suíço Gilbert Rist, bem como o economista e sociólogo italiano Giovanni Arrighi. Rivero (apud VEIGA, 2010, p. 26) elenca que os países subdesenvolvidos, ou “quase-Estados-nação” estão em situação de abandono estratégico, à mercê da seleção natural do mercado global e da revolução tecnológica. Bem como que “quando o vírus da miséria científico-tecnológico coincide com outros vírus de inviabilidade – o da explosão demográfica urbana – então o não-desenvolvimento é “quase inevitável”¹¹. Ainda sobre a vulnerabilidade dos países subdesenvolvidos, Furtado (1974) admite ser irrefutável que as economias periféricas não serão desenvolvidas, no sentido de similares às economias que formam o centro do sistema capitalista. Neste contexto, Rivero (apud VEIGA, 2010, p. 27) propõe que a busca pelo desenvolvimento utópico seja substituído pelo pacto da sobrevivência, em que a prioridade seja “estabilizar o crescimento urbano e aumentar a disponibilidade de água, energia e alimento, para evitar que a vida nas cidades dos países pobres seja um inferno no futuro”.

Por fim, a terceira acepção seria a do equilíbrio, ou “caminho do meio”, expressão utilizada por Veiga (2010, p. 18), em que se busca analisar o desenvolvimento como morfogênese social. De acordo com Holanda (1975, p. 104):

¹¹ Tal constatação, em que pese reportar-se aos países subdesenvolvidos, também pode ser interpretada de forma extensiva aos Estados-membros localizados nas Regiões mais carentes do Brasil, entre elas o Nordeste, dentro do contexto nacional.

[...] como processo social complexo, o desenvolvimento se apresenta com muitas facetas e dimensões diversas, sendo associado comumente ao processo de industrialização, à urbanização, à melhoria dos padrões culturais, à estabilidade das instituições políticas, à eliminação dos tabus e preconceitos, ao crescimento da produção [...] e do consumo, erradicação das doenças, da fome e da miséria.

Bercovici (apud SCHAPIRO, 2010, p. 13), pontua que para alcançar o desenvolvimento é necessário que ocorra um processo de ruptura com o sistema, portanto, é necessária uma política deliberada de desenvolvimento, que só pode ocorrer com a transformação das estruturas econômicas e sociais. Por sua vez, Belo (2012, p. 72/76) enfatiza que o “desenvolvimento está umbilicalmente ligado a um vasto número de forças sociais, econômicas, políticas e culturais”. Tais forças, atuando em uma situação complexa de interação, concentram-se no sistema político, que é o núcleo gerador das decisões relativas ao desencadeamento desse processo. Continua ao dispor que “o processo de desenvolvimento exige estratégias complexas que busquem, no contexto de cada sistema específico, delimitar os meios e os fins necessários à sua implementação”.

Sen (2010, p. 58-60) defende que o desenvolvimento ultrapassa as fronteiras do crescimento econômico e alcança outras dimensões sociais e políticas. Para ele desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdades que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercerem ponderadamente sua condição de agente, como: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos. O desenvolvimento seria um processo integrado de expansão de liberdades substantivas interligadas com feições econômicas, sociais e políticas, focado em cinco tipos de liberdades: 1) liberdades políticas; 2) facilidades econômicas; 3) oportunidades sociais; 4) garantias de transparência; e 5) segurança protetora. A liberdade política está relacionada à participação efetiva dos indivíduos, na qualidade de agentes, na esfera política e na tomadas das decisões, bem como na possibilidade de fiscalizar as autoridades. As facilidades econômicas são as oportunidades que os indivíduos têm para utilizar recursos econômicos com propósitos de consumo, produção ou troca. As oportunidades sociais são as disposições que a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde etc, as quais influenciam a liberdade substancial de o indivíduo viver melhor. No que tange as garantias de transparência, Sen (2010) assevera que essas garantias de transparência têm um claro papel instrumental

como inibidores da corrupção, da irresponsabilidade financeira e de transações ilícitas. E, por fim, a segurança protetora é necessária para proporcionar uma rede de segurança social, impedindo que a população afetada seja reduzida à miséria abjeta e, em alguns casos, até mesmo a fome e à morte.

Noutro giro, Serge Latouche (*apud* Feitosa e Silva, 2012, p. 122) defende a teoria do decrescimento que prega o declínio do produtivismo e direcionamento das políticas públicas para o desenvolvimento sem crescimento, com a partilha dos bens disponíveis e não mais acumulação. Além disso, critica o crescimento alegando que não contribuem para o aumento das desigualdades e injustiças no mundo, criam um tipo de bem-estar meramente ilusório, não proporcionam relações sadias de convívio social, gerando uma “anti-sociedade, doente por causa de sua riqueza”.

Lewis, Nurkse e Taylor (*apud* Rister, 2007, p. 15) propuseram a teoria do desenvolvimento equilibrado, na medida em que viam este fenômeno em termos de modificações uniformes ou regulares de procura, da produção, do comércio externo e do emprego. Mas para que o desenvolvimento se iniciasse seria necessário romper os “círculos viciosos da pobreza”, pois estes resultam baixa produtividade e que culmina com baixos rendimentos o que, por sua vez, impede que a produtividade cresça (Rister, 2007, p. 15). Neste mesmo sentido, Veiga (2010, p. 115) defende o desenvolvimento sustentável em que o crescimento econômico deve ser comedido e equalizado com a preservação ambiental.

Para Schumpeter (1997, p. 74), o desenvolvimento só ocorre quando houver inovação e as mudanças na vida econômica não lhe forem impostas de fora, mas surjam de dentro, por sua própria iniciativa. Neste mesmo sentido, Furtado (1999, p. 03-04) defendeu o desenvolvimento como processo endógeno que deveria ser impulsionado com maior participação do povo na tomada de decisões e explorando as potencialidades das culturais locais. Furtado (2000, p. 8) ainda entende que o desenvolvimento deve ser visto como um processo de transformação da sociedade não só em relação aos meios, mas também aos fins, sendo a criatividade cultural e a morfogênese social o ponto central do desenvolvimento.

Para Sachs (2008, p. 81), o desenvolvimento deve ser incluyente e sustentável¹² e, para tanto, requer a garantia do exercício dos direitos cívicos e políticos em nítida

¹² Termo sustentável surgiu em 1980 e foi consagrado em 1987 pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento - CMMAD, que defende o desenvolvimento como um “processo de transformação no qual a exploração dos recursos, a direção dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional se harmonizam e reforçam o potencial

contraposição ao crescimento perverso que é “excludente (do mercado de consumo) e concentrador (de renda e riqueza)”. Para ele, o desenvolvimento pode permitir que cada indivíduo revele suas capacidades, seus talentos e sua imaginação na busca da auto-realização e da felicidade, mediante esforços coletivos e individuais, combinação de trabalho autônomo e heterônomo e de tempo gasto em atividades não econômicas.

Noutro giro, a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) também formulou uma teoria para o desenvolvimento dos países latino-americanos partindo da premissa de que só se desenvolveriam a partir da montagem de um aparato industrial orientado pela ação do Estado a que se deu o nome de Teoria Estruturalista do Desenvolvimento Periférico, Pensamento Estruturalista, ou simplesmente Estruturalismo (COUTINHO, 2013, p. 30).

Rister (2007, p. 23-24), numa escala global, lembra que para a concepção estruturalista, as estruturas econômicas desses países [subdesenvolvidos] são rígidas, da mesma forma que a oferta e a procura, especialmente de alimentos, o que faria com que as suas economias não respondam aos incentivos e sinais dados pelo sistema de preços. O desenvolvimento implicaria a modificação dessas estruturas e a melhor maneira de realiza-la seria pela via do planejamento global com proteção das novas atividades (sobretudo industriais) da concorrência externa.

Com base na teoria estruturalista, a CEPAL analisou as características das economias centrais e as periféricas (países da América Latina e do Caribe) e, através dos estudos de Prebisch, detectou que a industrialização nos países de economia periférica seria o meio para acabar com a pobreza e diminuir as desigualdades entre as nações desenvolvidas e os países periféricos. Os estruturalistas defendiam que a condição periférica só seria superada mediante uma modificação estrutural na base produtiva da economia. Essa modificação seria viabilizada pelo processo de substituição das importações. Os estudos da CEPAL concentravam-se nas políticas capazes de viabilizar o processo de industrialização, buscando superar os obstáculos ao desenvolvimento. Coutinho (2013, p. 31-33) nos lembra que o estruturalismo, enquanto concepção para superação do subdesenvolvimento dos países latino-americanos, atingiu o máximo de prestígio durante as décadas de 1950 e 1960, cuja evidenciação temporal faz-se necessária para facilitar a compreensão do contexto econômico das relações centro-periferia.

presente e futuro, a fim de atender às necessidades e aspirações humanas [...] é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades” (IBGE, 2004).

A partir de meados da década de 1960, a teoria cepalina começou a ser intensamente contestada, já que os objetivos almejados pelo processo de industrialização não foram alcançados. Assim, robusteceram-se as dúvidas quanto à capacidade do modelo para superar a condição de subdesenvolvimento. Nessa época, o pensamento estruturalista entrou em crise, tendo em vista sua incapacidade de solucionar os problemas dos países latino-americanos, em um contexto adverso, com a perda do dinamismo da economia internacional e com a eclosão dos regimes militares por todo o continente. (Coutinho, 2013, p. 41).

No Brasil, o pensamento cepalino esteve presente na discussão da industrialização via substituição de importações, principalmente após a Segunda Guerra Mundial. O debate entre as principais correntes de pensamento econômico brasileiro em relação às políticas desenvolvimentistas do país está diretamente associado ao processo de industrialização e à participação do Estado na economia. A preocupação maior está na estratégia de crescimento econômico e nas relações com o setor externo e a política de desenvolvimento; a melhora na qualidade de vida fica em segundo plano. Deste modo, o desenvolvimento social preconizado no pensamento cepalino correspondia à expansão industrial e produção de empregos urbanos associados à renovação fabril da economia.

O Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste (GTDN), instituído por Juscelino Kubitschek, reproduz em escala regional a leitura da Cepal sobre as desvantagens da troca desigual, em que há uma deterioração dos termos de troca entre o Nordeste e o Centro-Sul. O poder de compra da região mais atrasada era cada vez menor, reproduzindo-se a relação entre centro produtor de bens industrializados (o Centro-Sul) e a periferia produtora de matérias-primas (Nordeste e Norte) (Alves, 2013, p.27). O mesmo autor revela ainda que o GTDN é considerado um marco na análise das desigualdades regionais que eram visíveis nas primeiras décadas do século XX e que a teoria de centro-periferia foi utilizada para entender os problemas socioeconômicos da região e propor um planejamento regional para o Nordeste.

Se, noutro, o pensamento cepalino foi utilizado no Brasil em escala nacional, depois em escala regional (GTDN), nos últimos anos se intensificou a sua utilização de forma local pelos Estados-membros. A explanação mais densa sobre o estruturalismo cepalino deve-se ao discurso legitimador das políticas tributárias, dos Estados-membros, nos quais se inclui a Paraíba, de fomento do desenvolvimento mediante a concessão de incentivos fiscais para atrair os agentes econômicos, em especial, as indústrias.

Coutinho (2013, p. 69) conclui que as políticas de incentivo fiscal adotadas pelos Estados brasileiro, por meio do ICMS, apesar de lastreadas no pensamento cepalino – no que pertine à opção pela industrialização – dele se aparta por não vislumbrarem a industrialização numa perspectiva nacional. Neste contexto, os esforços desses entes subnacionais perdem em eficiência, uma vez que ensejam uma espécie de leilão às avessas, para atração de investimentos, consubstanciado na denominada guerra fiscal, verdadeira guerra de lugares no dizer de Milton Santos (1999).

1.3 DIREITO E (AO) DESENVOLVIMENTO.

O estudo do Desenvolvimento, especialmente o Regional, cujo foco central é de cunho econômico, não pode excluir a observação jurídica considerando que o “Direito e a Economia estão permanentemente ligados, se retroalimentando, cada qual com seu código: a economia, por diversas vezes, reclama a atuação regulatória que só o código normativo do direito pode oferecer” (CANADO, 2011, p. 827). O Direito é essencial ao desenvolvimento econômico, porquanto fornece elementos necessários ao funcionamento de um sistema de mercado. Esses elementos incluem leis universais uniformemente aplicadas, as quais geram previsibilidade e permitem planejamento; um regime de lei contratual que assegure expectativas futuras; e lei de propriedade para proteger os frutos do trabalho. Na teoria, o Direito auxilia o desenvolvimento político servindo de espinha dorsal ao estado liberal democrático. Além disso, é o meio pelo qual o governo atinge seus objetivos e, ainda, serve para restringir ações governamentais opressivas ou arbitrárias (TAMANAH, 2009, p. 191).

O desenvolvimento não apenas reclama uma série de medidas legais para a consecução dos seus fins, como ele próprio é um Direito conferido aos homens e reconhecido pela Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas (ONU), publicada em 4 de março de 1979, “que recomendou ao Conselho Econômico e Social a realização de um estudo focado nas dimensões regionais e internacionais do direito ao desenvolvimento, com especial relevo às dificuldades encontradas pelos países subdesenvolvidos em garantir a efetivação do mesmo” (Leal, 2013, p. 175). Já em 1986, através da Resolução nº. 41/128 de 1986, a Assembleia-Geral das Nações Unidas

aprovou a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, adotado pela ONU, dispondo no seu art. 1º¹³ que:

O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável, em virtude do qual toda pessoa e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, para ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados.

Para Belo (2012, p. 72) “o direito ao desenvolvimento situa-se, hoje, no contexto dos direitos humanos fundamentais, positivado, inclusive, na ordem internacional”. Nesta dimensão lembra que na Declaração e Programa de Ação de Viena, datado de 1993, foi adotado que “o Direito ao Desenvolvimento, como um direito universal e inalienável, é parte integral dos direitos humanos fundamentais”. No caso específico brasileiro, o direito ao desenvolvimento, em que pese não constar expressamente nos artigos da Carta Magna, é tratado expressamente no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 – “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, [...]” –, não deixando dúvidas de que o direito ao desenvolvimento encontra-se presente no ordenamento jurídico brasileiro.

Já no que tange a relação do Direito com o desenvolvimento regional, ou a importância deste para aquele é tamanha, que a Constituição Federal, no art. 3º, inciso III, escolhe como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, reduzir as desigualdades regionais, bem como, no art. 170, afirma que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais”. Evidentemente que quando a constituinte erigiu reduzir as desigualdades regionais como objetivo fundamental calcificou que o Estado deverá, obrigatoriamente, adotar políticas públicas para diminuir as discrepâncias existentes entre as suas regiões. Aqui, o Estado “atua como fundamento constitucional de reivindicação, da sociedade, pela realização de políticas públicas” (GRAU, 2003, p. 200). Ademais, o disposto no art. 3, inc. III da CF/88 é norma de eficácia plena e de observância obrigatória pelo Estado. A

¹³ Disponível em: <http://acnudh.org/wp-content/uploads/2012/08/Declara%C3%A7%C3%A3o-sobre-o-Direito-ao-Desenvolvimento.pdf>. Acesso em: nov. 2013.

Constituição impõe ao Estado o dever de reduzir as desigualdades regionais seja pela observância do pacto federativo, seja pela sua necessidade para se alcançar desenvolvimento nacional.

A interdependência, e importância, do desenvolvimento regional com o Direito é tão forte, que a Constituição Federal de 1988, além do disposto no art. 3 e 170, ainda determina que a União elabore e execute planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social (art. 21, inc. IX da CF/88), bem como que lhe faculta utilizar, na forma da lei, conceder incentivos regionais como isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas etc (art. 43 da CF/88). No mesmo sentido, o art. 151, inc. I da CF/88 veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Além disso, 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. A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (art. 174 da CF/88). Por esses dispositivos constitucionais percebe-se que os objetivos da República Federativa do Brasil: redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional devem ser buscados por todos os entes federados, todavia, a União – na qualidade de agente normativo e regulador da atividade econômica -, possui o papel central de elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Sendo assim, é preciso compreender as peculiaridades do federalismo cooperativo brasileiro e a política de desenvolvimento que vem sendo adotada na esfera nacional e regional.

2 ESTADO, FEDERALISMO FISCAL E DESENVOLVIMENTO

O estudo, a pesquisa, ou mesmo a abordagem do desenvolvimento regional deve passar pela compreensão das instituições. As instituições podem ser interpretadas como regras de um jogo, que determinam o que os jogadores podem e não podem fazer (NORTH, 1981). Robles (2011, p. 5) enfatiza que “a palavra ‘regra’ deve ser entendida, em princípio, em seu significado mais neutro e amplo, equivalente a proposição linguística orientada (por seu sentido) a dirigir, direta e indiretamente, determinado aspecto da ação humana”. Todavia, o termo instituição não se limita as regras, ele é elástico e encobre uma variedade de entidades, pessoas e coisas, como o Direito¹⁴, as organizações, empresas, mercado, família, religião, Estado etc. As instituições ganham destaque como engrenagem importante do desenvolvimento, ao mesmo tempo em que podem ser vistas como uma de suas medidas. Correlação e causalidade se imiscuem num processo cumulativo e circular – uma espiral de mudanças rumo à aplicação do bem-estar e da liberdade dos indivíduos. (Pessali e Dalto, 2010). Para Johnson (2000, p.1), o conceito de instituições é bem amplo e engloba diversos aspectos da convivência humana:

[...] institutions is a very wide term that encompasses any organizational structures that humans agree on that will allow people to live in harmony and without conflict. In the realm of policy, the institutions of government include the legislature (parliament), majority rule, party systems, a free vote, state legislatures, and regular elections.

Dentre as instituições citadas, destacamos o Estado (e, umbilicalmente, o Direito) pela sua importância em organizar e estabilizar as relações sociais. O Estado, enquanto instituição pode produzir bens e serviços, bem como interferir no mercado, que também é uma instituição, através de inúmeras formas, todavia, destacamos a tributação que atua, de forma decisiva, nas demais instituições, principalmente nas empresas através das normas tributárias indutoras. Pessali e Dalto (2010, p. 29), asseveram que “O Estado é responsável por estabelecer, manter e fazer cumprir um sistema jurídico. Tal sistema se coloca, como última instância, de coordenação e regulação das atividades das demais instituições”. Ressalte-se que o Estado, como

¹⁴ O Direito não é um sistema de normas, mas um sistema (construído) de proposições jurídicas (construídas) de diferentes espécies, entre as quais se encontram as normas como uma classe de regras junto a outras classes (Robles, 2001, p. 23).

organização política de uma comunidade, começou no início da Idade Moderna, todavia, sempre existiu, com contornos primitivos, desde a Antiguidade a partir da *Polis* grega e da *Civitas* romana (MACHADO, 2012, p. 30). Azambuja (1996, p. 3) define o Estado como “obra da inteligência e da vontade dos membros do grupo social, ou dos que nele exercem o governo e influência”. Por sua vez, Kelsen (1998, p. 261) leciona, ainda, que o Estado “é a personificação da ordem jurídica nacional”. Noutra ótica, o Estado seria a união de um povo, um governo e um território, ou seja, é a afliência de determinadas pessoas que povoam determinado território, sob determinada forma de governo. Dallari (2000, p. 72) define o Estado como “a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

Com muita propriedade Becker (2013, p. 166) nos lembra:

[...] que o criador do Estado (ser social) é o indivíduo humano e que o Estado, uma vez criado, não subsiste “*per se*”, independente de seus criadores, porém, é um ser social cuja criação é continuada. O Estado não é algo que está e sim algo que começou e continua numa perpétua reafirmação de sua própria unidade. O Estado existe nos atos e pelos atos dos indivíduos humanos que são seus criadores; e é nesta atividade contínua e relacionada ao bem comum que consiste a realidade do Estado.

Tendo em vista o recorte metodológico desta pesquisa não iremos aprofundar a discussão acerca do Estado, sendo, para o presente estudo, suficiente compreender a sua face atual, não como uma instituição estática e sim como um ente dinâmico que há tempos passou, não apenas a regular a economia, como também a intervir diretamente “para corrigir a miopia e a insensibilidade social dos mercados” (SACHS, 2008). Schoueri (2005) nos lembra que o Estado não atua mais como mero vigilante de uma economia que, hipoteticamente, se autorregula. Passou a desempenhar um papel ativo e permanente nas realizações inseridas no campo econômico, assumindo responsabilidades para a condução e funcionamento das próprias forças econômicas. Klaus (apud SCHOUERI, 2005, p. 02) enfatiza que a atuação do Estado passou a ser ativa, estruturante, “visto que atua no sentido de uma modificação planejada da própria estrutura social”. Ao passo que Catão (2004, p. 7) assevera que o Estado cresceu para além da função protetora-repressora, aparecendo até muito mais como produtor de serviços de consumo social, regulamentador da economia ou como centro de distribuição da renda.

O Estado, quando assumiu o papel de agente transformador, tornou-se determinante no *catching-up* de países retardatários no desenvolvimento capitalista (PESSALLI e DALTO, 2010, p. 30), bem como dos países mais desenvolvidos. Isso se deu principalmente por meio do planejamento, da organização, da coordenação e do financiamento de uma estratégia de mudanças maiores do que as que poderiam ser engendradas por estratégias de firmas individuais ou de mercados.

Quanto à intervenção do Estado, de acordo com a doutrina clássica, o mesmo pode operar na atividade econômica através das suas funções: 1) alocativa; 2) distributiva e 3) estabilizadora. A primeira, relaciona-se com a destinação de recursos para os bens públicos essenciais à população, como investimentos em rodovias, segurança, educação, saúde etc. A distributiva ocorre com a redistribuição de rendas através da tributação progressiva, da concessão de subsídios para consumidores de baixa renda, gastos públicos para áreas mais pobres, objetivando homogeneizar o bem-estar social e diminuir as desigualdades socioeconômicas. A função estabilizadora relaciona-se com a intervenção do Estado na economia alterando o comportamento dos níveis de preços e emprego, tendo em vista que o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrem automaticamente. Ou seja, ocorre a “intervenção do Estado na atividade econômica, ante a ausência de autoregulação de mercado, pretendendo um aumento do nível de empregos, da estabilização dos preços e da obtenção de uma taxa razoável de crescimento econômico” (Bevilacqua, 2013, p. 49).

A participação do Estado na economia através de intervenção, direta ou indireta, contempla os agentes do processo econômico. A atuação do Estado na órbita econômica refere-se às quatro formas de intervenção: por absorção, por participação, por indução e por direção. Segundo Grau (1988, p. 162):

Quando há intervenção por absorção ou participação, o Estado assume integralmente os meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de monopólio. Quando faz por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercer suas atividades nesse mesmo setor. (...) Quando faz por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados (...) Quando faz por direção, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito.

Rister (2007, p. 49) reforça que, nas normas de intervenção por indução, têm-se preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados de uma mesma carga de cogência, típica das normas de intervenção por direção. São normas dispositivas nas quais a sanção é substituída pelo expediente, convite, incitação, incentivos oferecidos pela lei, a fim de cooptar o agente econômico à atividade de interesse geral e patrocinada ou não pelo Estado. Catão (2004, p. 6) enfatiza que ante a necessidade do estímulo a certas atividades exsurtem as “normas de encorajamento”, de estímulo ou de promoção, cuja função sancionatória propriamente dita fica relegada a um segundo plano, para não dizer excluída. Neste cenário, o Estado passou a utilizar a tributação como mecanismo de indução de comportamento dos agentes econômicos, nos quais se incluem as empresas, ou seja, tem se utilizado de normas tributárias indutoras para intervir na ordem econômica, seja concedendo benefícios fiscais quando deseja estimular determinados comportamentos, seja majorando a carga tributária quando deseja desestimular outras condutas. Neste sentido, Baleeiro (2012, p. 33/35) leciona que:

[...] atualmente os estadistas buscam na Política Fiscal instrumentos de modificação das estruturas subdesenvolvidas, pois, ao invés das finanças neutras da tradição, com seu código de omissão e parcimônia tão do gosto das opiniões individualistas, entendem hoje alguns que maiores benefícios à coletividade colherá de finanças funcionais, isto é, a atividade financeira orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.

Neste mesmo sentido, Becker (2013, p. 132) leciona que a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Atualmente, a principal forma de intervenção do Estado no Domínio Econômico é através de mecanismos extrafiscais - normas tributárias indutoras de encorajamento, como a concessão da isenção, redução de base de cálculo e alíquota, diferimento, crédito presumido para as empresas se instalarem em determinadas regiões.

Para avançar no estudo das políticas de intervenção do Estado na Ordem Econômica, especificamente com a concessão de créditos presumidos pelo Estado da Paraíba para a possível manutenção e instalação de novas empresas no seu território, e os seus efeitos positivos e negativos, é preciso compreender a Forma Federativa de Estado adotada pela República Federativa do Brasil no qual se insere a Paraíba.

2.1 ESTADO FEDERAL

Entende-se por Estado unitário aquele em que existe um poder central detentor do poder político que pode, por questão operacional, desconcentrar-se administrativamente, todavia, sempre subordinado hierarquicamente à administração central – como foi o Brasil Imperial e ainda é a França, o Chile, o Uruguai, Japão etc; ou Estado federal quando conjugam vários centros autônomos de poder político, como ocorre na República Federativa do Brasil, Alemanha, Argentina, Canadá, Índia, México, Suíça, Rússia, Estados Unidos etc. Normalmente, os Estados assumem a forma federal tendo em vista razões geográficas e de formação cultural da comunidade. Um território amplo é propenso a ostentar diferenças de desenvolvimento de cultura e de paisagem geográfica, recomendando, ao lado do governo que busca realizar anseios nacionais, um governo local atento às peculiaridades existentes (MENDES, 2008, p. 802). No mesmo sentido Conti (2010, p. 18) leciona que a:

[...] diversidade sociocultural é outra razão que fundamenta a necessidade do Estado Federal. Dificuldades em reunir em um mesmo território grupos sociais com características culturais e sociais diferentes só podem ser superadas com a criação de um Estado que preserve um grau de autonomia as parcelas do respectivo território, o que se pode alcançar com uma organização na forma federativa”.

Em que pese à justificativa de que os Estados Federados, normalmente, o são por questões de ordem geográfica e cultural, não é possível asseverar que o Brasil adotou o federalismo por estas razões, já que existiu forte influência do federalismo norte-americano através de Rui Barbosa, chegando ao ponto de Gadelha (2010, p. 50) afirmar que no Brasil “houve, portanto, a importação do modelo americano, com uma negação, em grande medida, da autonomia estadual”. De toda forma, independente das razões que o levaram a adotar a forma federativa de Estado, o fato é que o mesmo é um Estado Federal *dual* desde a constituição de 1891. Antes disso, sob a égide da Constituição Monárquica de 1824, o Brasil organizava-se político-administrativamente sob os auspícios de um Estado Unitário, por meio do qual, centralizava o governo de todas as suas províncias.

Etimologicamente, federação (do latim *foedus*) quer dizer pacto, aliança. Ressalve-se que não se trata de mera aliança efêmera e transitória e sim de uma união

duradoura, como bem explicita Gadelha (2010, p. 28) como “elos inquebráveis de união”. Nesta linha diz-se Estado Federal aquele formado pela união permanente de estados-membros. Avançando no estudo da Federação, Mangueira (*apud* BONAVIDES, 2010, p. 200) leciona que:

[...] onde a tutela constitucional garante a autonomia dos Estados, onde estes participam de competência constitucional própria, onde a Constituição não se reforma sem a audiência e o consentimento dos Estados-membros, onde, por último, acima da vontade dos componentes da organização política, paira uma instância judiciária superior, tribunal supremo, com poderes para dirimir conflitos porventura suscitados entre a União e os referidos Estados.

É consenso na doutrina que o marco temporal inaugural do federalismo é a Constituição Norte Americana de 1787, que transformou os Estados Confederados em Estado Federal, com uma única soberania, e poder político compartilhado pelas unidades federadas. Moraes (2014, p. 338) lembra que esta formação do federalismo deu-se de forma centrípeta “dirigido ao centro de governo, oriundo da agregação em Estado composto”¹⁵. Ou seja, trata-se de um federalismo de agregação em que “vários Estados preexistentes cedem uma parcela de sua soberania para formar um ente único” (NOVELINO, 2007, p. 357). Em sentido oposto, o federalismo no Brasil ocorreu através da segregação do Estado unitário que passou a ser formado por dois entes, o Governo Central e os Estados-membros.

Para ser um Estado Federal é preciso a: 1) Existência de, ao menos, duas esferas de governo; 2) Autonomia política, administrativa e financeira dos entes federados; 3) Organização do Estado expressa na Constituição; 4) Repartição de competências entre as unidades descentralizadas; 5) Participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional e 6) Indissolubilidade. Horta (*apud* Elali, 2005, p. 23) acrescenta ainda a necessidade de existir técnica específica (intervenção federal) para fins de manutenção da integralidade territorial, política e constitucional do Estado Federal.

Em que pese formalmente o Estado brasileiro ser uma federação, o poder concentra-se de forma pujante no Governo Central desvirtuando o pacto federativo e possuindo feições de Estado Unitário. Carvalho (2010, p. 66) atribui esta centralização do federalismo brasileiro ao seu surgimento de forma centrífuga decorrente da

¹⁵ Federalismo centrífugo ocorre com o distanciamento do centro do governo, originado da segregação de Estado unitário (Moraes, 2014, p. 339)

segregação do poder central com a transformação das províncias em estados-membros, os quais passaram a compor a federação. No mesmo sentido, Moraes (2014, p. 361) assevera que “a origem do federalismo nacional reside na União Federal, o que, de certa forma, explica o maior volume de bens e competências administrativas, legislativas e tributárias que lhe foram atribuídas pelo pacto federativo de 1988”. Ruy Barbosa (apud MORAES, 2014, p. 361), com propriedade, afirma que “não somos uma federação de povos até ontem separados e reunidos de ontem para hoje. Pelo contrário, é da União que partimos. Na União nascemos. Na União se geraram e fecharam os olhos nossos pais. Na União ainda não cessamos de estar”.

2.2 ESTADO FEDERAL FISCAL

É inegável que o Estado precisa arrecadar recursos financeiros para custear as despesas públicas, bem como manter a sua máquina administrativa objetivando garantir o bem comum e a segurança. Considerando a origem dos recursos, as receitas podem ser originárias ou derivadas. A primeira, também conhecida como receitas de economia privada, são decorrentes da exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado, das rendas decorrentes do patrimônio público imobiliário, das tarifas (ou preços públicos), dos valores decorrentes dos concursos de prognósticos, bens vacantes, heranças jacentes etc. Por sua vez, as receitas derivadas são retiradas do patrimônio dos particulares, compulsoriamente. O Estado auferir receita do patrimônio dos indivíduos, em razão da ordem política ou determinação legal, principalmente através dos tributos.

Neste ínterim, diz-se Estado Fiscal porque as despesas públicas são custeadas, precipuamente, pela receita decorrente da arrecadação dos tributos, tendo em vista que a exploração de uma atividade econômica por parte do Estado, a renda obtida decorrente do seu patrimônio público imobiliário e as tarifas são inexpressivas para fins de arrecadação. Por sua vez, o Estado Federal Fiscal é aquele em que ocorre a “partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins” (Oliveira, 2011, p. 45). O Estado Federal Fiscal, ou simplesmente federalismo fiscal, não se limita a repartir os tributos, “remete para as relações entre atribuição de impostos, distribuição intergovernamental dos gastos públicos e, principalmente, transferências intergovernamentais” (Carvalho, apud CONTI, 2010, p. 59).

Rege-se, basicamente, por três princípios: 1) do benefício e função fiscal alocativa; 2) compensação fiscal; e 3) função fiscal distributiva. Segundo Conti (2010, p. 24), o primeiro seria o princípio do benefício e a função fiscal alocativa, através do qual, as necessidades públicas devem ser atendidas pelas esferas governamentais correspondentes à magnitude ou especificidade da demanda. Como por exemplo, a defesa nacional e a regulação dos mercados cabe ao comando central, ao passo que iluminação pública, coleta de lixo, asfaltamento seria de incumbência do governo local e usinas hidrelétricas, por exemplo, seria da competência do governo regional/estadual. O segundo princípio seria o da compensação fiscal, segundo o qual, na perda de receita da esfera governamental afetada por externalidades, como concessão de incentivos fiscais de impostos que são rateados entre mais de um ente federado, seria necessária a devida compensação por intermédio de transferências intergovernamentais. “A devida compensação é normalmente viabilizada por intermédio das transferências intergovernamentais”. (Carvalho, apud CONTI, 2010, p. 61/62) Por fim, o princípio da função fiscal distributiva que decorre do princípio constitucional da diminuição da desigualdade regional que é objetivo da República Federativa do Brasil.

Frise-se que no Federalismo fiscal a partilha de competência tributária é essencialmente vinculada a critérios de eficiência alocativa, em que se atribui a competência para tributar ao ente da Federação capaz de fazê-lo com maior eficiência e menor custo. Os principais instrumentos deste sistema são a repartição do produto da arrecadação e o sistema de transferências intergovernamentais.

2.3 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Para compreender o Estado Federal Brasileiro e a sua tradição centralizadora e autoritária, faz-se mister retroagir no tempo para alcançar o período do “descobrimento/achamento” do Brasil pelos europeus e lembrar que o processo de colonização foi fortemente exploratório¹⁶, fazendo surgir “nodularidade”¹⁷ de exploração de riquezas em determinadas regionais, com pólos separados e tendentes à autosuficiência. A partir de então, como embrião ou vocação federalista, o território nacional foi dividido em 12 (doze) capitanias hereditárias, que, de certa forma,

¹⁶ Zottmann (2008, p. 33) lembra que, de um modo geral, a existência do Estado se explica pela necessidade das sociedades de criarem estruturas públicas especializadas, pelas quais os agentes públicos cuidarão de questões que elas se mostrem incapazes de resolver por sua própria iniciativa, todavia, no caso do Brasil “não foi a sociedade que criou o Estado. Ao contrário, foi a Coroa Portuguesa que o desenvolveu para explorar os recursos naturais, cuja propriedade atribuiu a si mesmo [...]”.

¹⁷ Expressão utilizada por Jucá (apud Gadelha, 2010, p. 47).

possuíam autonomia, mesmo dentro de um Estado unitário, chegando ao ponto de ser afirmado que a consolidação da estrutura federal na República foi mera formalização ou declaração daquela federação materialmente já existente, com suas incoerências e vícios. A forma federativa de Estado foi implantada no Brasil, através do Decreto nº. 1, de 15.11.1889, todavia, a partir da Constituição Republicana de 1891, com a revolução republicana, tendo a frente deste movimento Rui Barbosa passou a ser uma forma federativa dual, passando aos Estados-membros responsabilidades até então jungidas ao Poder Central. (Gadelha, 2010, p.48-50).

O Surgimento centrífugo do Estado Federal decorrente da segregação “uma vez que, por meio de decreto, as províncias transformaram-se em estados, os quais passaram a compor a federação. É justamente por essa origem do federalismo brasileiro que se explica a concentração de um poder maior nas mãos da União” (Carvalho, 2010, p. 66). No mesmo sentido, Gadelha (2010, p. 49) ratifica que “o surgimento centrífugo do Estado Federal brasileiro é suficiente a justificar a tradição centralizadora e autoritária”. O sistema implantado por Rui Barbosa foi criticado por Bonavides (2010, p. 208), por entender que recebemos “instituições segundo o espírito e a letra das ideias que haviam medrado cem anos antes, entre os constituintes de Filadélfia, com esquema de organização política do País descendente do federalismo clássico, [...] essa imitação configurou invariavelmente ausência de originalidade contributiva da parte do elemento nacional politizado”. Tal crítica é asseverada por Gadelha (2010, p. 50) ao lembrar que em 1891 o Estado brasileiro passou a adotar a forma federativa dual, passando a dispor da limitada e restrita autonomia dos Estados-membros.

A partir da Constituição brasileira de 1891 em diante (1934, 1937, 1946, 1967, 1988) foi calcificada a forma federativa de Estado, contudo, em razão de ter sofrido golpes políticos, o Estado Federal brasileiro enfrentou variações entre a centralização e a descentralização do poder conferido aos Estados-membros. Ressalve-se que a Constituição de 1891, por exemplo, adotou o modelo federativo dualista norte-americano. Desse modo, conferiu maior autonomia aos Estados-membros. Paralelamente, a primeira constituição federativa trouxe também a forma republicana de governo e em seu corpo, o sistema presidencialista de governo, uma novidade que propiciou a abertura política para a democratização do Estado. Todavia, durante os anos vinte, conforme lembra Mota (2001, p. 216), já eram visíveis os sinais de reformulação do sistema político republicano. A prova mais contundente de que as bases federalistas se enfraqueciam está na revisão da Constituição realizada em 1926, promovida pelo

executivo, visando ampliar as faculdades e direitos do governo central perante os Estados. O período seguinte, sob a égide da Constituição de 1934, e tendo como pano de fundo uma crise econômica mundial, é caracterizado por uma forte centralização administrativa. Sob os auspícios de Getúlio Vargas, os Estados-membros viram escorrer de seu poder a grande parcela de autonomia a eles conferida pela Constituição de 1891. O regime autoritário do Estado Novo, estabelecido por Vargas, após outorgar a Constituição de 1937, apenas reforçou a centralização administrativa instituída pela Carta de 1934, mitigando ainda mais as vantagens já alcançadas pelos Estados-membros após a instauração do Estado Federal. Neste período “os Estados-membros sofriam ininterrupta intervenção federal, a ponto de considerarem alguns a absoluta negação da própria federação” (Gadelha, 2010, p. 51).

Uma descentralização político-administrativa, em benefício dos Estados federados, ocorreu de modo concreto com a Constituição de 1946, porém, acabou por ser um processo interrompido pelo Golpe Militar de 1964, que instituiu a ditadura no Brasil. Durante o período ditatorial – Constituições de 1967/1969 – as competências político-administrativas centralizaram-se sob o poder da União de modo tão veemente que aos Estados-membros restaram participar de um Estado Federativo apenas nominal. O centralismo autoritário, enfrentado pelos componentes da Federação no último período ditatorial, chega ao fim com a promulgação da Constituição de 1988.

A atual Carta Constitucional resgata o espírito do Estado Federativo através de um sistema de repartição de competências que, comparado aos anteriores, traz um maior equilíbrio entre União, Estados-membros e Municípios, sem, contudo, deixar de conferir ainda à União a parcela mais elástica das competências legislativas e administrativas. A Constituição Federal de 1988 ainda incluiu os Municípios como entes integrantes da federação. Novidade não só na história da federação brasileira, mas também mundial. Com essa iniciativa, o Estado Federal brasileiro consagra-se como sendo a primeira federação de terceiro grau dentre todas existentes, em detrimento do federalismo clássico estadunidense, que é de segundo grau e pautou nosso modelo federalista brasileiro até a penúltima Constituição Federal. A Constituição de 1988 modifica profundamente a posição do Município na Federação, considerando-o componente da estrutura federativa. [...] Acolhe-se assim a reivindicação de municipalistas clássicos, como Hely Lopes Meirelles e Lordelo de Melo, que pleitearam com insistência e veemência a inclusão dos Municípios no conceito de nossa Federação (SILVA, 1992, p. 544).

Mesmo sendo regra, a distribuição de competência *dual*, formada por duas órbitas de governo: a central e as regionais (União e Estados federados), no Brasil, o sistema constitucional eleva os Municípios à categoria de entidades autônomas, isto é, entidades dotadas de organização e governos próprios e competências exclusivas. Com isso, a Federação brasileira adquire peculiaridade, configurando-se, nela, realmente três esferas governamentais: a da União (governo federal), a dos Estados Federados (governos estaduais) e a dos Municípios (governos municipais), além do Distrito Federal, a que a Constituição agora conferiu autonomia. O município brasileiro, diferentemente de outras nações, é reconhecido, constitucionalmente, como “ente estatal integrante da Federação, como entidade política-administrativa, dotada de autonomia política, administrativa e financeira” (Martins, 2001, p. 677). A autonomia política decorre da eleição direta dos Prefeitos e Vereadores; a autonomia administrativa é perceptível pela auto-organização dos serviços administrativos municipais; e por fim, a autonomia financeira pela arrecadação dos tributos de sua competência, bem como pela participação nas receitas tributárias da União e dos Estados-membros. Apenas para fins de registro, é salutar transcrever as críticas de Carrazza (2002, p. 143) aos Municípios enquanto entidade federal, pois:

[...] embora o art. 1º da Constituição Federal estabeleça que a República brasileira seja formada pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios, estes não integram, no plano concreto, a Federação considerando que não influem, nem muito decidem, no Estado Federal, como também não participam da formação da vontade jurídica nacional pois não integram o Congresso pela ausência de representantes no Senado (Casa do Estados) e na Câmara dos Deputados (Casa do Povo).

Ressalve-se ainda que, no Brasil, a segurança jurídica das autonomias de competência coincidentes com a preservação do federalismo encontra-se dentre as matérias excluídas de reforma da Constituição. O federalismo, ao ser protegido por cláusula pétrea, confunde-se com uma espécie de princípio de proibição de retrocesso ao centralismo ou ao Estado unitário (Torres, 2011, p. 354).

2.4 A CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO, A GUERRA FISCAL E A OFENSA AO PACTO FEDERATIVO.

O problema da guerra fiscal, seus motivos e consequências extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico e político. Tendo em vista que a

forma de Estado adotada pelo Brasil é o Federalismo, calcificado no art. 1 da Constituição Federal de 1988, apenas, e exclusivamente, a União pode fazer políticas que afetem a competitividade em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional e que não fere nem o inc. II do art. 150, nem o inc. IV do art. 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3, inc. III da CF/88 e se coaduna com as regras do art. 155, parágrafo segundo, incisos IV, V e VI da Lei Maior. Todavia, a União tem permanecido inerte nos últimos anos quanto à busca da diminuição das desigualdades regionais, bem como em criar externalidades favoráveis ao desenvolvimento dos Estados periféricos. Nesse contexto, os Estados-membros têm se lançado em verdadeira batalha para aumentar o seu crescimento econômico mediante a concessão de benefícios fiscais para atrair empresas instaladas em outros Estados, o que leva a um aumento da competição entre estes, tendo gerado um verdadeiro leilão de benefícios com caráter predatório, exigindo renúncias cada vez maiores para que se configure o referido caráter atrativo. Os esforços dos Estados brasileiros perdem em eficiência, uma vez que ensejam uma espécie de “leilão às avessas”, pois as empresas passam a ditar as regras do jogo retirando, inclusive, a autonomia financeira-administrativas dos Estados. Na atual Guerra Fiscal são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naquelas que lhe outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar (MARTINS e CARVALHO, 2012, p. 20).

Acrescente-se ainda que havendo renúncia fiscal tributária por parte de um dos entes subnacionais, há a tendência (inicial) de atração do investimento privado para o seu território, o que pode significar a fuga de empresas dos territórios dos demais entes subnacionais, com aumento da base tributária real do concessor do benefício, em detrimento da base tributária dos entes competidores. Para evitar tal fuga de empresas, outros governos subnacionais concederiam benefícios iguais ou maiores. A longo prazo, tais políticas de atração de empresas exigiriam cada vez mais renúncias tributárias, generalizando níveis insuficientes de tributação por toda a federação. (Castilho, 2012, p. 37).

O Estado da Paraíba e os demais entes subnacionais, a médio e curto prazo, tendem a perder a guerra, porque se todos concedem incentivos fiscais este não será

mais o critério para a escolha do território e sim aquele que tiver melhores condições de infraestrutura e mão-de-obra qualificada. E, considerando que a Paraíba durante este intervalo de tempo terá suas receitas comprometidas com as renúncias, não terá receita suficiente para modernizar suas estradas, realizar saneamento básico, transporte público de qualidade, infraestrutura etc, logo, será vencido pelos demais Estados que já possuem todas essas externalidades positivas.

O problema ainda se acentua porque as empresas podem ser beneficiadas por maiores incentivos fiscais a custo zero. Exemplificando: A empresa Delta encontra-se em Campina Grande/PB recebendo crédito presumido de 75% do valor do ICMS. Recebeu oferta para se deslocar para a cidade B no Estado de Pernambuco recebendo 100% do valor do ICMS a título de crédito presumido. Neste ínterim, apresenta a proposta ao Prefeito do Município de Campina Grande que “cobre a oferta” concedendo 100% do valor do ICMS, ou seja, não houve qualquer contrapartida por parte da empresa para obtenção do ganho fiscal com a renúncia fiscal em comento.

Por fim, se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática não-cumulatividade do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistente, concedidos por outros Estados, sem a sua concordância, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, a margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada (MARTINS e CARVALHO, 2012, p. 21).

2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Umbilicalmente relacionado ao Federalismo Fiscal e a autonomia financeira dos entes federados, temos a competência tributária com a catalogação e distribuição dos tributos entre as pessoas políticas para garantir o *self-government*. A competência tributária é aptidão, constitucionalmente qualificada, para as pessoas políticas (entes federados) criarem tributos. Inclui a faculdade de criar, ou não, modificar, alterar, remir, anistiar e isentar. Carvalho (2013, p. 240) ratifica que a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciado na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. Acrescenta Gadelha (2010, p. 69), que “a competência tributária

constitui o alfa e o ômega da tarefa tributante, estabelecendo o início e o fim de exercício do ente federado”.

Importante destacar que a Constituição Federal de 1988 não criou tributos, preferiu introduzir um manual de competências tributárias para que os entes políticos os instituíssem. A competência tributária também exerce a função constitucional de limitar o exercício do direito de tributar. Ou seja, se a Constituição discriminou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS no âmbito da competência dos Estados-membros e Distrito Federal, expressamente excluiu da competência tributária deste imposto dos demais entes federados. Neste sentido, Costa (2001, p. 36 e 37) sintetiza que ”a competência tributária é o resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam”.

A repartição constitucional da competência tributária é uma face da discriminação de rendas que é requisito indispensável para garantir, *in abstracto*, a autonomia financeira¹⁸ dos entes federados. A discriminação de rendas se decompõe, numa primeira grande divisão, em discriminação pela fonte e discriminação pelo produto. Da primeira diz-se ser originária, porque toda a legislação material (portanto o esquema qualitativo e quantitativo da obrigação fiscal) provém do órgão que efetua a arrecadação e se apropria do resultado dentro dos parâmetros traçados pela constituição. A última se pode qualificar como derivada, porquanto a entidade beneficiada não recebe poder tributário, mas sim o produto de seu exercício atribuído à competência alheia (DORIA, 1975, p. 19-20).

A discriminação pelo produto compreende as transferências intergovernamentais de repartição do produto da arrecadação de receitas tributárias, como a repartição do IPI – imposto federal, com os Estados e Municípios, bem como a repartição do ICMS - imposto estadual, com os Municípios.

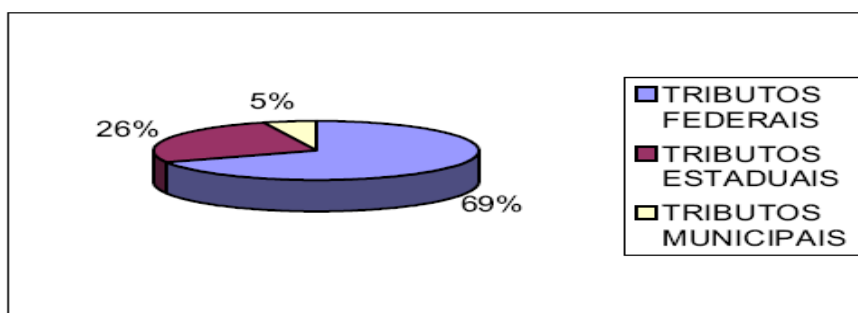
A repartição de competência tributária está prevista na Constituição Federal e, apenas ela, através de Emenda Constitucional, poderá alterá-la, com a ressalva de que tal alteração não pode comprometer a forma federativa de Estado que é cláusula pétrea. De forma diversa, Carrazza (2002, p. 144) discorda, afirmando que “a autonomia municipal não é uma cláusula pétrea. O Congresso Nacional, no exercício de seu poder constituinte derivado, pode, querendo, aprovar emenda constitucional que venha a diminuir ou, mesmo, a eliminar a autonomia dos Municípios”.

¹⁸De acordo com Gama (2011, p. 208) “o ente federativo será autônomo, do prisma financeiro, se dispuser dos recursos necessários ao desenvolvimento das demais autonomias administrativas, legislativa e, especialmente, política”.

Apenas tem competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, pois, apenas elas possuem Poder Legislativo e apenas a lei pode instituir tributo. Apenas a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem tributar, logo, encontram-se excluídas do rol de competentes: o Território (que não existe na atualidade, mas pode, a qualquer momento, ser criado), as autarquias etc. O Brasil outorga competência tributária impositiva aos municípios em nível constitucional, “outros países outorgaram-na, por legislação ordinária, mas tal delegação do poder central ou dos entes federados é excepcional.” (Martins, 1990, p. 522).

Os Municípios podem instituir o Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU; Imposto sobre transmissão, *inter vivos*, de bens imóveis – ITBI; e o Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN. Ressalve-se que competência tributária municipal é originária, conferida diretamente pela Constituição.

Os Estados-membros também possuem apenas três impostos, são eles: o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação e Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotiva - IPVA. Ao passo que a União possui nove impostos (IR, IOF, II, IE, IPI, ITR, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos da competência residual da União e Impostos extraordinários de guerra). Pois bem, graficamente¹⁹, no que tange a arrecadação dos entes tributantes, teríamos:



Percebe-se que aos Municípios foram atribuídos tributos de pouca representatividade econômica, inviabilizando o *self-government*. E isso ocorre, principalmente, porque “sua base de tributação está bastante ligada ao meio urbano, quando se sabe que pequena parte dos Municípios brasileiros podem ser considerados como efetivamente urbanos” (Bremaeker, apud GADELHA, 2010, p. 73).

¹⁹ Gráfico elaborado por Raymundo Juliano Rego Feitosa.

Da mesma forma aos Estados-membros a Constituinte atribuiu apenas 03 (três) impostos, cuja arrecadação é, regra geral, insuficiente para lhes munir de recursos necessários para a consecução do bem público. No caso dos Estados mais pobres, como por exemplo, a Paraíba ocorre ainda uma renúncia de receitas de ICMS mediante a concessão de incentivos fiscais, minorando ainda mais os poucos recursos públicos deste ente, bem como dos Municípios que teriam, por imposição constitucional, 25% do seu valor.

2.6 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.

2.6.1 Antecedentes históricos do ICMS, previsão constitucional e legal.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS não foi idealização da constituinte de 1988. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 já previa, no art. 19, inc. I, a competência dos Estados para “decretar impostos sobre: I - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual” (*grafia mantida conforme o original*)

O imposto, previsto na Constituição de 1946, recebeu a sigla de IVC (imposto sobre vendas e consignações), tendo sido a célula embrionária para a criação constitucional do ICM (imposto sobre circulação de mercadorias), previsto na Constituição de 1967, que ampliou o campo de incidência do antigo IVC. De acordo com a nova tipificação tributária, o ICM passou a incidir sobre “Art. 24 – [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”.

Em que pese à ampliação do seu campo de incidência, até a Constituinte de 1988 a União era a detentora da maior quantidade de imposto, bem como dos fatos geradores mais significativos, ocasionando uma excessiva centralização de receitas na órbita federal. Por essa razão, e objetivando fortalecer os Estados, no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas da Constituinte de 1988, o deputado Fernando Bezerra Coelho (apud FEITOSA, 2008, p. 48-49) previu

para os Estados o imposto sobre: Transmissão de bens imóveis; Circulação de mercadorias; Propriedade de veículos automotores; Propriedade territorial rural; Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; Energia e minerais do país. Bem como o imposto sobre serviços de qualquer natureza que, até então, pertenciam aos municípios seriam transferidos para os Estados objetivando fortalecê-los dotando-os de maior capacidade financeira. Todavia, a versão final do texto constitucional, conforme nos lembra Feitosa (2008, p. 75):

[...] transferiu para a competência tributária da União, o Imposto Territorial Rural – ITR; além disso, foi modificada também de maneira radical a amplitude do antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM, quando seu campo de incidência, no relativo a imposição sobre os serviços, ficou reduzido aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, inclusive quando as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ou seja, o ICMS adquiriu a sua feição atual com a constituinte de 1988 que incluiu no seu campo de incidência não apenas a circulação de mercadorias, mas também a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A atual Carta Magna estabeleceu, no art. 155, inc. II, que o imposto incidente sobre as 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, com a sigla de ICMS, que será da competência tributária dos Estados e Distrito Federal.

Ressalte-se que o “Brasil, ao lado da Índia, é um dos únicos países do mundo no qual a tributação sobre o consumo encontra-se na alçada da competência dos entes subnacionais” (Bevilacqua, 2013, p. 79). E é por esta razão que a Constituinte determinou que coubesse à lei complementar, de competência do Congresso Nacional, disciplinar o regime de compensação do imposto; regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados etc. Em observância a exigência constitucional, foi publicada a Lei Complementar nº. 87 de 1996, denominada “Lei Kandir” que substituiu o Decreto-lei nº. 406/68 e o Convênio ICMS 66/88, prevendo os aspectos da hipótese de incidência deste imposto, bem como tratando das normas em caráter geral que devem ser observados pelos Estados-membros que possuem competência constitucional para instituir, através de lei ordinária, o ICMS em cada Estado da Federação.

2.6.2 Características do ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é o imposto mais complexo e problemático do Sistema Tributário Brasileiro. A feição atual do ICMS é o resultado da unificação de seis impostos existentes no ordenamento constitucional anterior, são eles: 1) imposto sobre circulação de mercadorias; 2) imposto único sobre minerais; 3) imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos; 4) imposto único sobre energia elétrica; 5) imposto sobre transportes; 6) imposto sobre comunicações (Borba, 2006, p. 1).

A primeira característica do ICMS é ser um imposto plurifásico incidindo em todas as etapas da produção e distribuição de bens e serviços até alcançar o consumidor final. Por ser plurifásico há uma intensa relação entre o contribuinte, o responsável tributário e mais de um Estado-membro da federação. Por isso que, na maioria dos países, as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços são tributadas através de um só imposto, o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, de competência do poder central²⁰. Neste sentido, Alexandre (2012, p. 574) explica que “em boa parte dos sistemas tributários de outros países, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado (ou adicionado) – IVA, sempre nacional”. Todavia, no Brasil, a constituinte optou por fracioná-lo em três impostos, Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, de competência da União; Imposto sobre Serviços – ISS, de competência dos Municípios e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência dos Estados, ou seja, atribuindo cada um destes impostos a um ente da federação distinto. Duarte (2013, p. 666) ressalva que, por “razões históricas na formação da Federação brasileira forjou um sistema tripartite de tributação que só tem causado danos à economia nacional”.

Por mais que a Constituinte tenha detalhado o ICMS, no corpo da Constituição Federal de 1988, objetivando uniformizar a instituição e cobrança do imposto entre as 27 (vinte e sete) unidades federativas – 26 Estados e 1 Distrito Federal, criando mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, não

²⁰ Considerando o feixe de normas constitucionais que disciplinam a matéria, buscando a implantação da sua uniformidade jurídica, tem todo o território brasileiro, com a adoção de medidas harmonizadoras que permitem a sistematização da cobrança, aliadas a outros expedientes assecuratórios do regular intercâmbio entre sujeitos tributantes, tudo isso nos leva a concluir pelo indissociável caráter nacional do gravame do ICMS (CARVALHO, 2013, p. 253)

conseguiu evitar a guerra fiscal, como será estudado oportunamente. Ressalve-se que a escolha da Constituinte em manter a tributação na origem intensificou ainda mais a disputa entre os Estados para atrair indústrias por meio de incentivos fiscais de ICMS, dentre eles a concessão do crédito presumido.

Por fim, conforme nos lembra Baratto e Macedo (2005, p. 03) “inerente à técnica plurifásica, grande parte da receita é arrecadada nos estágios pré-varejistas, de modo que, mesmo havendo evasão no estágio varejista, em que a fiscalização é mais difícil e pulverizada, o fisco terá assegurado uma boa parte da arrecadação nos estágios anteriores, nos quais a atividade econômica é tipicamente mais concentrada”. Para diminuir a evasão fiscal, os Estados têm adotado a técnica de arrecadação decorrente da substituição tributária, regressiva ou progressiva, objetivando concentrar o número de sujeitos passivos da cadeia de produção e distribuição dos bens e serviços substituindo os efetivos contribuintes do imposto por responsáveis tributários.

A segunda característica é ser um imposto indireto já que o contribuinte de direito transfere o ônus para o contribuinte de fato, que é o consumidor final do produto ou serviço.

A terceira característica do ICMS é a faculdade de ser seletivo, de acordo com o inc. III, §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Ou seja, de acordo com a Carta Magna os Estados-membros possuem a faculdade de utilizar alíquotas seletivas, tributando de forma intensa os produtos supérfluos e diminuindo o impacto tributário dos essenciais. Alexandre (2012, p. 574) adverte que pela faculdade de ser seletivo, poderá ser utilizado com visíveis notas de extrafiscalidade, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva.

A quarta é a sua finalidade eminentemente fiscal, ou seja, de arrecadar recursos para os cofres públicos, sendo a principal fonte de receita dos Estados-membros e do Distrito Federal, bem como importante fonte de receita dos Municípios que recebem 25% deste imposto. Embora seja imposto fiscal, em decorrência da guerra fiscal tem se tornado, para os Estados-membros menos desenvolvidos, imposto extrafiscal utilizado pelos Estados para atrair empresas e não para arrecadar recursos para os cofres públicos.

A quinta, e principal característica do imposto para a compreensão da guerra fiscal mediante a concessão de crédito presumido, é ser não cumulativo. A não cumulatividade dos impostos tem sua origem associada à reforma fiscal efetuada na França, em 1954, visando à desoneração da produção pela incidência em cascata do

imposto. No Brasil, em 1958, o princípio ingressou no IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Foi somente com a Emenda Constitucional nº 18/65 à Constituição de 1946, que o princípio entrou definitivamente no ICM. Este imposto plurifásico e não cumulativo veio a substituir o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, – previsto na CF de 1946, também plurifásico, mas cumulativo (imposto em cascata).

Se por um lado a França foi o primeiro país que adotou o imposto não-cumulativo sobre transações com bens e serviços, o Brasil foi o primeiro a instituí-lo em todos os estágios econômicos (até o varejo), bem como a atribuir sua competência a uma esfera subnacional de governo, os estados, em que pese a boa técnica recomendar que seja atribuída à União a tributação de impostos sobre o valor agregado (Baratto e Macedo, 2005, p. 11).

O art. 155, inc. II, § 2º da Constituição Federal dispõe que o Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Ou seja, a constituinte, adaptando à teoria do valor agregado ao direito pátrio, eliminou o efeito “cascata” do imposto com a instituição da não cumulatividade. De acordo com Bonilha (apud MARTINS, 2007, p. 547) a eliminação do efeito cascata dá-se por força da adoção de um das três formas de compensação das incidências anteriores, a saber: a do sistema de imposto sobre imposto, a de base sobre base e ainda aquele de apuração periódica.

O Sistema Tributário Brasileiro elegeu o método de apuração periódica, ou seja, periodicamente apura-se o imposto incidente na entrada das mercadorias e aquele correspondente à saída, determinando, a partir desta operação, a obrigação de pagar o saldo devedor do ICMS ou manter o crédito do imposto para o futuro, se houver créditos na entrada superiores aos da saída. Dessa forma, o contribuinte, para calcular o montante do ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, todos os débitos (causas por saída de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado for negativo, ou seja, se os créditos forem superiores aos débitos há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente (Carrazza, 2006, p. 313).

Também é importante, desde já, esclarecer que, em que pese o dispositivo constitucional nominar de compensação entre o valor do imposto devido em cada

operação com o montante do mesmo imposto cobrado nas operações anteriores, não se trata de compensação e sim abatimento ou creditamento. Neste sentido, Canto (*apud* Melo e Lippo 2004, p. 129) assevera que não se trata de compensação e sim de uma relação de índole financeira:

[...] porque falta a correspectividade de obrigações; não se pode falar em dualidade de débitos, pois o dos contribuintes já foi extinto quando eles recolheram os respectivos valores; não há dívidas vencidas, pois a primeira já foi paga. Faltam, pois os requisitos legais da compensação;[...] e sim de uma relação de índole financeira, que tem por objeto, tão-somente, permitir que o montante global do ICM não ultrapasse em termos percentuais a relação que existe entre a alíquota real e o preço de venda ao consumidor, mesmo que o ciclo não se concentre numa operação só.

Ademais, equivoca-se o legislador, mais uma vez, ao textualizar que o valor cobrado na operação anterior será compensado, pois, o que será creditado será o montante do imposto incidente sobre as operações anteriores e não sobre o valor cobrado. Neste sentido, Costa (1978, p. 133) esclarece que “o vocábulo cobrado não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação. O sentido de cobrar só pode ser o de incidir”. Não diverge deste entendimento Martins (2007, p. 548) ao dispor que “continua o constituinte a incidir na mesma terminologia incorreta do Texto anterior. A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal”.

Importante à advertência de Pires (2000, p. 109) de que “o direito de crédito está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”, com base no art. 23 da Lei Kandir²¹. Também é importante constar que o “crédito para ser compensado” não é o crédito tributário previsto no art. 139 do Código Tributário Nacional e sim o crédito escritural do imposto que não se confunde com aquele. Carrazza (2006, p. 313) conceitua o crédito em epígrafe como sendo crédito financeiro, *in verbis*:

²¹ Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.
Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

A compensação efetiva-se por meio de operação de encontro de contas de crédito/débito em que o contribuinte por intermédio da “conta corrente fiscal” lança em sua escrita fiscal o crédito financeiro decorrente das aquisições de mercadorias, bens e serviços tributados pelo ICMS para, no momento previsto em lei, utilizá-lo como “moeda de pagamento” deste tributo.

Frise-se que o princípio constitucional da não cumulatividade não vincula os créditos relativos às etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza, pois, conforme visto, o contribuinte possui o direito de creditar-se de todo o montante de ICMS cobrado nas operações anteriores, independente da natureza da operação, bem como do contribuinte ter recolhido ou não o tributo. Em outras palavras, a apuração crédito/débito não se dá operação a operação, mas de forma periódica, compensando-se os créditos dos débitos em um determinado lapso temporal. Assim, o crédito decorrente de uma determinada operação de entrada poderá ser aproveitado para abater os débitos decorrentes de operações de saídas não vinculadas à uma entrada específica.

Carrazza (2006, p. 304) enfatiza que este método de compensação “é diretriz constitucional, pela qual surge um ICMS não-cumulativo. O ICMS será não-cumulativo, simplesmente, porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores”. Castilho (2012, p. 70) dispõe que a não-cumulatividade do ICMS opera pelo método de cálculo denominado “nota-crédito”. Nesse método, exige-se que o montante de imposto incluído no valor de cada operação de circulação de mercadoria seja expressamente destacado nos documentos relativos à operação, para que possa ser abatido do imposto devido em razão da operação de saída subsequente.

Por esta razão, o contribuinte que adquire mercadorias em outras unidades da federação, e estando com o documento fiscal, formalmente, regular, não poderá o Estado lhe negar o direito ao crédito de ICMS. Neste sentido, mostra-se inconstitucional o art. 36, § 3º da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo, quando estabelece que “não será considerado cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no art. 155, §2, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição

Federal”²². Pois a norma que concede o direito ao crédito do ICMS é norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata que não poderá ser limitada pela lei ordinária de nenhum ente da federação. Até porque, não cabe ao contribuinte fiscalizar a regularidade da concessão das vantagens econômicas ou benefícios fiscais concedidos ao contribuinte pelo Estado A, B ou C, nas operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços e sim, apenas, se o crédito está escriturado e destacado no documento fiscal em evidência. Por sua vez, verificando a ilegalidade ou inconstitucionalidade de algum benefício fiscal concedido por algum Estado sem observar os ditames constitucionais, cabe à unidade federativa prejudicada acionar o Supremo Tribunal Federal para anular os benefícios irregulares.

Ademais, o que apenas acarreta a anulação do crédito fiscal do ICMS das operações anteriores será a isenção ou não incidência, *in verbis*:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O crédito presumido, mesmo se concedido em 100% do valor do imposto, não poderá ser equiparado à isenção ou não incidência, logo, implicará em crédito para compensação com o montante nas operações seguintes e não acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

2.6.3 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária do ICMS.

²² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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.

Pelos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, os tributos devem ser instituídos por lei e esta deverá pormenorizar os aspectos da hipótese de incidência tributária, prevendo de forma abstrata, quem são as pessoas envolvidas, a situação hipotética que, uma vez ocorrida no mundo fático, ensejará o nascimento da obrigação tributária, especificando também o local em que se consumará o fato gerador, definindo ainda o momento exato da consumação e prevendo também a base de cálculo e a alíquota do tributo. Para não fugir do objeto desta pesquisa, iremos nos limitar ao aspecto quantitativo do imposto que inclui a base de cálculo e a alíquota. Quanto à base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, §1º, inc. I da LC 87/1996, integra a sua base de cálculo o montante do seu próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, razão pela qual o ICMS é um imposto por dentro. Borba (2006, p. 79) esclarece que a inclusão do montante do imposto dentro da sua base de cálculo “faz com que a alíquota real exigida seja sempre superior aquela nominal”. Carrazza (2006, p. 263) vai além, denunciando a inconstitucionalidade deste dispositivo, pois “a sistemática de cálculo do ICMS, conhecida como cálculo por dentro, faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria ou do serviço, senão também sobre o valor do próprio imposto. O cálculo por dentro leva à quebra da alíquota legal, em favor da alíquota real, majorada sem lei e sem observância dos textos fixados em resolução do Senado”. Exemplificando: A alíquota normal do ICMS é de 18%, mas numa venda de R\$ 100 (antes de calculado o imposto) o imposto que incide não é de R\$ 18, como a simples lógica e secular prática nos diria, mas R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é 18% mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%! Essa anomalia, chamada de cálculo “por dentro”, consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo. Obtém-se a alíquota efetiva (t') percentual a partir da alíquota nominal ou legal (t) aplicando a fórmula $t' = t * 100 / (100 - t)$ (Coelho, 2013).

Além do próprio valor do imposto, integra também a base de cálculo do ICMS, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos concedidos sob condição, bem como frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. Todavia, por expressão previsão legal, “não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos” (art. 13, §§1 e 2 da LC 87/1996).

No que tange as alíquotas do ICMS é importante, inicialmente, esclarecer que a Guerra Fiscal decorre da escolha da tributação do ICMS na origem através do qual o valor do ICMS a arrecadar será repartido entre o Estado produtor/origem com o Estado destinatário/consumidor, quando, pela sua feição de imposto nacional e incidente sobre o consumo, deveria incidir e ser arrecado pelo Estado do destino da mercadoria, acabando, dessa forma, com a competição predatória dos Estados para atrair empresas mediante a concessão de incentivos fiscais.

Duarte (2013, p. 684) explica que “para quantificar o ICMS devido, deve-se levar em consideração dois tipos de alíquotas: a aplicável nas operações interestaduais e as aplicáveis nas operações internas”. A Constituição Federal no art. 155, §2, inc. IV calcifica que as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais serão estabelecidas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Neste ínterim, o Senado Federal aprovou a Resolução nº. 22 de 1989 que estabeleceu alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, sendo 12% (doze por cento), com a ressalva de que nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão de 7% (sete por cento). Bem como, a Resolução nº. 13 de 2012, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2013, que estabeleceu em 4% (quatro por cento) a alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. No que tange a alíquota interna, é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

PARAÍBA	
Alíquotas	Operações/Prestações
28%	- Nas prestações de serviços de telecomunicação.

25%	Nas operações internas realizadas com os seguintes produtos:
	- fumo, cigarro e demais artigos de tabacaria;
	- aparelhos ultraleves e asas-delta;
	- embarcações esportivas;
	- automóveis importados do Exterior;
	- armas e munições;
	- bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana;
	- gasolina, álcool anidro e hidratado, para fins combustíveis.
	- para consumo mensal acima da faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora de energia elétrica.
20%	100 (cem) quilowatts/hora até a faixa de 300 (trezentos) quilowatts/hora de energia elétrica.
17%	Nas demais operações e prestações internas.
	Consumo mensal acima da faixa de 30 (trinta) quilowatts/hora até a faixa de 100 (cem) quilowatts/hora de energia elétrica. ²³

Salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g"²⁴, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Machado (1999, p. 98) lembra que “essa limitação tem o mesmo propósito da limitação ao poder de isentar. Na verdade, se o legislador estadual tivesse o poder de fixar livremente as alíquotas internas, bem poderia fixar a alíquota para certos produtos em zero, com o que estaria concedendo verdadeira isenção, e assim burlando o dispositivo que limita a poder de isentar”. Alexandre (2012, p. 585), por sua vez, acrescenta que a regra das alíquotas internas serem maiores ou iguais as alíquotas interestaduais – salvo deliberação do CONFAZ, é de grande importância prática, pois assegura que o valor pago ao Estado produtor da mercadoria será relativamente baixo quando comparado ao valor a ser recebido pelo Estado em que irá ocorrer o consumo, visto que na primeira operação (interestadual) a alíquota é menor do que na segunda (interna ao Estado consumidor), além de o valor da operação ser normalmente maior na

²³ <http://www.fiscontex.com.br/legislacao/ICMS/aliquotainternaicms.htm>

²⁴ 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.

segunda operação, pois o comerciante, visando o lucro, venderá a mercadoria a um valor maior que o de aquisição.

Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. Na hipótese a), caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Vejamos um exemplo: A empresa Delta, sediada na cidade de Campina Grande, Estado da Paraíba, comprou R\$ 2.000,00 (dois mil reais) de bicicletas de um fabricante estabelecido no Rio de Janeiro, com nome fantasia Bike, para revenda. Considerando que se trata de uma operação interestadual, a empresa Bike calculará o ICMS pela alíquota interestadual de 7%, segundo as regras da Resolução 22 do Senado Federal. Os 7% a título de ICMS pertence ao Estado do Rio de Janeiro. Por sua vez, quando o lojista vender as bicicletas por R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), irá pagar 17% de ICMS, todavia, irá recolher para o Estado da Paraíba o percentual de 17% de R\$ 5.000,00, mas irá abater o valor que já foi pela empresa Bike ao Estado do Rio de Janeiro.

Tratando-se de destinatário em outro Estado e que não seja contribuinte do ICMS, normalmente pessoa física que adquire uma mercadoria através da internet ou por telefone, incidirá a alíquota interna do Estado de origem.

2.6.4 Partilha do ICMS

Conforme visto alhures, a República Federativa do Brasil é um Estado Federal Fiscal em que ocorre a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atingir o bem comum. Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados-membros a competência para instituir o imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, cuja função precípua é fiscal, ou seja, arrecadar recursos para os cofres públicos. Acrescente-se que o art. 158 da CF/88 dispõe que pertencem aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS. Ou seja, aos municípios pertencem os impostos da sua competência constitucional: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –

ISSQN, Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana – IPTU e o Imposto sobre Transmissão de bens Imóveis *inter vivos* – ITBI, bem como 25% do ICMS do Estado.

Não se trata de 25% do ICMS arrecadado e sim do valor efetivo, ou seja, cabe aos municípios ¼ do valor de ICMS sem as deduções concedidas pelo Estado, seja a título de isenção, crédito presumido, redução da base de cálculo etc.

Neste sentido, em janeiro de 2014, o Supremo Tribunal Federal julgou Agravo Regimental no Recurso Extraordinário²⁵, interposto pelo Estado da Paraíba, objetivando repassar aos municípios apenas a cota do valor arrecadado, todavia, o Supremo reiterou o seu entendimento de que: “os Municípios não podem ser prejudicados pelas isenções fiscais concedidas pelo Estado-membro. (...). Vê-se, assim, que não foi atribuída aos Estados a disponibilidade sobre a integralidade do imposto a ser arrecadado, que a concessão de benefícios fiscais e isenções tributárias devem ficar adstrita à parcela que lhe cabe, nela não se incluindo aquela destinada à municipalidade”.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 572.762, no qual se reconheceu a repercussão geral do tema constitucional em debate, o Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou a impossibilidade de os repasses das quotas constitucionalmente destinadas aos Municípios sofrerem deduções decorrentes de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelos Estados ou pela União, nestes termos:

CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. I. A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II. O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III. Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV Recurso extraordinário desprovido’ (RE 572.762, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 5.9.2008).

²⁵ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. PROGRAMAS ESTADUAIS DE INCENTIVO FISCAL. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA DESTINADA AOS MUNICÍPIOS: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (STF - RE: 726333 PB , Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 10/12/2013, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 31-01-2014 PUBLIC 03-02-2014)

O Supremo Tribunal Federal rejeitou a alegação do Estado da Paraíba de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, porque apenas nesse momento é que passaria a existir como receita pública, com a consolidação da tese de que a parcela do ICMS mencionada no art. 158, IV, da Carta Magna, que, embora arrecadada pelo Estado, integra de jure o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor a seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo.

Descumprindo a norma constitucional já calcificada pelo STF, o Estado da Paraíba tem concedido crédito presumido de ICMS do seu valor integral e os Municípios estão perdendo receita, pois, pela ausência de transparência da concessão deste benefício que, normalmente, ocorre através de Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação – TARE, celebrado entre o Secretário da Receita e o particular, sem qualquer divulgação deste instrumento, limitando o contribuinte a pagar menos imposto lançando o crédito fictício no seu livro fiscal, o Município não tem como fiscalizar esta irregularidade para exigir a sua parte integral do ICMS que lhe é devido por imperativo constitucional.

Dessa forma, é possível afirmar que a concessão de crédito presumido, da forma como vem sendo concedido, afronta o pacto federativo comprometendo a situação fiscal-financeira dos Municípios que passam, cada vez mais, a perder autonomia financeira e a depender apenas dos Fundos de Participação dos Municípios, bem como dos demais Estados que perdem receita de ICMS com o deslocamento de empresas do seu território para outros Estados mediante política atrativa de renúncia fiscal.

2.7 COMPETÊNCIA EXONERATIVA DE ICMS

Se por um lado a competência tributária é a aptidão para que os entes políticos possam instituir os tributos discriminados na Constituição Federal, por outro, a competência exonerativa é a manifestação deste mesmo direito-dever, todavia sob o prisma inverso, no qual o exercício da competência tributária se manifestara negativamente, seja afetando a norma de incidência tributária subtraindo um dos seus elementos ou reduzindo-os, ou ainda impedindo a própria incidência da norma tributária, como no caso da isenção total.

Borges (2001, p. 30) entende que “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha”. Pela competência exonerativa podem os

entes tributantes conceder benefícios fiscais desonerando os contribuintes através de inúmeras maneiras, desde que sejam observados os princípios constitucionais tributários, como legalidade, isonomia e transparência.

Geraldo Ataliba nos ensina que:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

No mesmo sentido Costa (2004, p. 118) assevera que:

a partir do instante em que se constata que a competência exonerativa se manifesta pela edição de normas jurídicas afetadoras da norma de incidência tributária, delimita-se logicamente o seu campo de atuação, vale dizer, fixa-se o âmbito material em que se manifesta a norma de incidência tributária. [...] a competência exonerativa não se confunde com outras figuras afins que, a despeito de conseguirem o mesmo efeito financeiro produzido pela norma decorrente da competência exonerativa, contem natureza jurídica diversa desta, haja vista atingirem campos de atuação distintos da norma de incidência tributária.

Sobre este ponto de vista, apenas será competência exonerativa, tratado pelo direito tributário, as normas que interferem diretamente na norma de incidência tributária. Por outro lado, as ingerências do ente federado que, não atinjam a norma tributaria, mas conceda um benefício ao contribuinte, com efeito financeiro análogo a concessão de uma redução da base de cálculo, diminuição de alíquota ou isenção, não será decorrência da competência exonerativa, tratado pelo direito tributário, e sim exercício da sua autonomia financeira abrangido pelo Direito Financeiro.

Neste sentido, Coelho (1972, p. 76 apud COSTA) dispõe que:

Ora, um Estado tributar normalmente a circulação, mantendo as regras do jogo do ICM, e abrir mão tão-somente de parte de seus recursos em favor de objetivos sociais e desenvolvimentistas em nada afeta o equilíbrio interfederativo. Pode o Estado-membro, na gestão de seus recursos – matéria de despesas públicas oferecer subsídios monetários

ou creditícios a certos contribuintes em proporção maior ou menor ao tributo deles arrecadados. [...] Pode o Estado emprestar fundos a juros negativos ou em prazos alongados. Pode oferecer infra-estrutura. Pode doar terrenos. Pode até oferecer recursos para a implantação de empreendimentos. Pode, ainda, subsidiar o produto ao invés do produtor. Com isto não estará interferindo em matéria tributária. Tudo terá sido feito com a despesa e não com a receita [...].

De acordo com o art. 150, §6 da Constituição Federal²⁶ 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.

Machado (2012, p. 286) explica que essa limitação imposta pela Constituição ao Poder Legislativo decorre do fato de estar se tornando comum à inserção, em projetos de lei que tratavam de outras matérias, de dispositivos concedendo benefícios fiscais, geralmente do interesse de empresários ligados a parlamentares e até como forma de retribuição pelo financiamento de campanhas eleitorais.

Conforme já visto, o art. 155, §2, inc. XII, ‘g’ da Constituição Federal²⁷ ainda dispõe que cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS serão concedidos e revogados, dentre eles o crédito presumido. Tal matéria encontra-se regulamentada na Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operação relativas à circulação de mercadorias – ICMS, e, no seu art. 1º. dispõe que:

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;

²⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

²⁷ Art. 155. [...] 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.

- 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.

Percebe-se pela leitura destes dispositivos que os Estados e Distrito Federal não podem conceder, de forma unilateral, incentivos fiscais-financeiros de ICMS, tendo em vista a necessidade de, primeiramente, firmar convênio, com os demais Estados-membros, perante o CONFAZ — Conselho Nacional de Política Fazendária, por imposição constitucional.

Ressalve-se que, de acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. De acordo com o § 1º do art. 14 supramencionado a “renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

2.7.1 Modalidades de incentivos fiscais.

Dentre as modalidades de incentivos fiscais, serão abordadas neste estudo apenas as que possuem maior vinculação com o crédito presumido; que também é uma espécie do gênero incentivos fiscais, enquadrando-se no campo das desonerações já que é um benefício oferecido pelos entes federados para algumas operações reduzindo o valor do tributo a ser pago pelo sujeito passivo; a saber: a isenção, o diferimento, a redução da base de cálculo e a redução da alíquota.

A isenção tributária encontra-se prevista no art. 176 do Código Tributário Nacional, no capítulo V que trata da exclusão do crédito tributário, dispondo que “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

No que tange ao ICMS, no Estado da Paraíba, a isenção vem prevista no art. 5 da Lei 6.379/96, atualizada pela Lei nº. 9.976/13. Todavia, pela maior transparência, controle do Tribunal de Contas e da sociedade, bem como pela complexidade para concessão e extinção de isenções, o Estado da Paraíba, conforme será visto em tópico específico, vem diminuindo a sua utilização em detrimento de outras modalidades de desonerações fiscais, entre elas, a concessão de crédito presumido.

Diferente da isenção que possui previsão no Código Tributário Nacional, o diferimento não foi elencado neste *codex*. Todavia, em relação ao ICMS, assim como a isenção, no Estado da Paraíba possui previsão legal no art. 9 da mesma Lei nº. 6.379/96 ao dispor que:

Art. 9º Dar-se-á o diferimento, quando o lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou usuário do serviço, na qualidade de sujeito passivo por substituição, vinculado à etapa posterior.

O diferimento não deixa de ser um benefício fiscal tendo em vista que o Estado posterga o pagamento do tributo, mesmo já tendo sido consumado o seu fato gerador e estando em perfeitas condições de ser lançado e cobrado o crédito tributário, todavia, por questão política ou de comodidade fiscal o sujeito ativo (fisco) posterga a cobrança, podendo, inclusive, transferir para uma terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento. Catão (2004, p. 83) calcifica que o “diferimento como modificação do critério temporal para fins de cumprimento da obrigação tributária (pagamento/extinção do crédito) é instrumento dos mais usuais em sede de incentivos fiscais, podendo ser, por vezes, mais eficaz que a redução parcial do tributo”, principalmente, nos tributos plurifásicos e não cumulativos sobre o valor agregado, como, por exemplo, o ICMS. Nessa perspectiva, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar

subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações. (Assunção, 2011, p. 99)²⁸

A redução da base de cálculo é uma forma de diminuir a incidência do tributo, com renúncia de receita, tendo em vista que o Estado minora o aspecto quantitativo daquele, criando, por ficção jurídica, uma de base de cálculo a menor. Como exemplo, podemos citar os casos abaixo previstos no Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, dentre outros:

Art. 31. A base de cálculo do imposto será reduzida de:

I - 80% (oitenta por cento), na saída de máquinas, motores e aparelhos usados, inclusive na saída de mercadorias desincorporadas do ativo fixo ou imobilizado de estabelecimento de contribuintes do ICMS, observado o seguinte (Convênios ICM 15/81, ICMS 97/89, 50/90, 06/92 e 151/94): [...]

II - 60% (sessenta por cento) na saída de obra de arte de qualquer natureza, promovida por estabelecimento inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS e legalmente estabelecido no comércio de arte (Convênio ICM 11/80);

III - 100% (cem por cento) nas operações com água natural canalizada por órgão da administração direta ou indireta, bem como por empresa concessionária ou permissionária para fornecimento desse produto (Convênios ICMS 77/95 e 30/97); [...]

Não há dúvida de que a redução da base de cálculo é uma espécie de incentivo fiscal tendo em vista que concede aos contribuintes vantagens econômica com a diminuição do tributo a ser recolhido.

Da mesma forma, o Estado poderá desonerar o contribuinte concedendo-lhe uma redução da alíquota do ICMS mediante um Regime Especial de Tributação que, no Estado da Paraíba, é celebrado através de Termo de Acordo - TARE, em substituição à sistemática normal de apuração, visando ao incremento do faturamento e da arrecadação do imposto. Como por exemplo, o segmento da construção civil que se submete as alíquotas menores de 2,5%, 3% ou 6%, a depender do caso, nos termos do Decreto n°. 30.481/09.

2.7.1.1 Crédito Presumido

A presente investigação, por evidente, não tem a pretensão de se ater pormenorizadamente sobre todas as espécies e seus desdobramentos na indução do

²⁸ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>

desenvolvimento regional paraibano. Pelo contrário, pretendemos investigar apenas aquela espécie que experimentou uma evolução financeira considerável, no período de 2001 a 2013, dentro das políticas públicas regionais de atração de investimentos privados, conforme pode ser apurado através do anexo de metas fiscais, que dispõe sobre a Estimativa da Renúncia Fiscal consolidada por categoria de Receita (art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 101/2000). Por isso, faz-se necessário, então, proceder a um recorte a fim de direcionar a investigação à espécie de renúncia de receita denominada de crédito presumido, também chamado crédito escritural, crédito fiscal, crédito fictício, crédito outorgado, crédito para redução de custos, crédito de mero ressarcimento de custos, que é um benefício oferecido pelos entes federados para algumas operações, reduzindo o valor do tributo a ser pago pelo sujeito passivo.

O crédito presumido de ICMS é um mecanismo utilizado pelos Estados e pelo Distrito Federal para desonerar o contribuinte da carga tributária incidente nas operações praticadas. Não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no seu estabelecimento. É apenas uma presunção de crédito de ICMS sobre valores apurados com base nas operações efetuadas pelo contribuinte, que de fato não existiam, todavia, foram criados por ficção pelo Estado e concedidos ao contribuinte²⁹. Carrazza (2006, p. 315) explica que o sistema de créditos presumidos consiste em outorgar ao contribuinte um crédito fiscal que não corresponde ao resultado das efetivas entradas, em seu estabelecimento, de mercadorias, matérias-primas e outros insumos. Tal crédito fiscal, por força da legislação de regência, passa a ser utilizado como moeda de pagamento do ICMS.

Ferreira e Duarte (2006, p. 58), quanto ao crédito presumido dispõem que:

[...] em determinadas situações a legislação tributária concede crédito fiscal para redução do montante devido do ICMS. Neste caso, não há qualquer modificação dos elementos quantitativos da obrigação tributária principal: base de cálculo e alíquota permanecem inalterados. Há, no entanto, autorização de utilização de crédito fiscal que não corresponde a operações tributadas anteriores. Tais créditos fiscais são denominados de créditos presumidos ou outorgados. Quando da apuração do ICMS normal a recolher serão considerados como créditos fiscais, para abatimento dos débitos do imposto, aqueles decorrentes de operações anteriores tributadas, quando houver, assim como os créditos presumidos ou outorgados, reduzindo o montante devido do ICMS.

²⁹ Tax Contabilidade. **Crédito Presumido do ICMS: Hipóteses de Aplicação** (Área: Guia do ICMS - São Paulo). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=97>. Acesso em: 02/01/2014.

Nasrallah (2013) entende que o crédito presumido de ICMS possui natureza jurídica de subvenção ao dispor que “grande parte dos créditos presumidos de ICMS têm natureza jurídica de subvenções”. Borges (apud NARSALLAH, 2013) leciona que:

O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda - como indica a sua origem etimológica (subventio) - expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.

Narsallah (2013) inclui o crédito presumido de ICMS, concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos, como subvenção para investimento, que são as transferências de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la na aplicação em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos, direcionadas para a expansão da empresa, seja para implementar o parque industrial ou para o desenvolvimento de novas atividades econômicas. Por sua vez, se o crédito presumido de ICMS for concedido para compensar despesas da sociedade à subvenção será de custeio.

A subvenção está prevista na lei de responsabilidade fiscal – Lei nº. 4.320/64, no art. 12, §3º, inc. II, *in verbis*:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Torres (2002, p. 45) dispõe que “a concessão de subvenções deve calcar-se no aspecto ético. Não basta, por consequência, a mera formalização do requerimento. Essencial é que o noticiado de fato exista e possa ser comprovada sua existência empírica”. O autor afirma ainda que a concessão da subvenção implica empobrecimento

do Estado e enriquecimento da entidade que a recebe. Logo, a finalidade de auxílio à sociedade deve estar devidamente comprovada.

Em solução de consulta referente à natureza do crédito presumido e os seus impactos tributários, tombadas sob os nº. 318/2012, 324/2012, a Receita Federal do Brasil respondeu que:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 318 de 05 de Abril de 2012
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

EMENTA: CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. DECRETO Nº 2.311-R/2009 DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. SUBVENÇÃO. EXCLUSÃO NO CÁLCULO DO LUCRO REAL. As subvenções consubstanciadas mediante créditos presumidos de ICMS são suscetíveis de exclusão no cômputo do lucro real, como receita de subvenção para investimento, desde que amparadas em contrato de competitividade firmado com o Fisco estadual, e satisfeitas as demais condições estipuladas pelo ente político estatal, no exercício de sua competência tributária.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 324 de 08 de Maio de 2012
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

EMENTA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. BASE DE CÁLCULO. Para que o crédito presumido do ICMS possa ser caracterizado como subvenção para investimento, para fins de exclusão da base de cálculo do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo regime tributário de transição - RTT - e titular do empreendimento econômico beneficiado pela subvenção deverá: aplicar a subvenção na implantação ou na expansão do empreendimento econômico; reconhecer, em sua escrituração contábil, o valor da subvenção em conta de resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela CVM; excluir, no LALUR, o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício referente ao incentivo, para fins de apuração do lucro real; manter o valor referente à parcela do lucro líquido do exercício decorrente da subvenção na reserva de incentivos fiscais, e adicionar, no LALUR, para fins de apuração do lucro real, o valor referido da parcela do lucro líquido do exercício, que havia sido excluída, no momento em que tiver destinação diversa de sua manutenção na reserva de incentivos fiscais. Sua capitalização, no entanto, é autorizada, desde que não haja restituição aos sócios.

Percebe-se que o Fisco entende que apenas os créditos presumidos concedidos, e comprovados pelo beneficiário de que foram utilizados para investimento na indústria, não serão tidos como receitas, caso contrário, a subvenção será para custeio ou operação e, neste caso, seria receita tributável pelos tributos federais.

Todavia, os Ministros Castro Meira e Humberto Martins entendem, respectivamente, que “o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à

redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento. [...] (AgRg no Resp nº. 1.319.102, Rel. Min. Castro Meira, - DJe: 12/03/2013)” e “consubstancia-se em parcelas relativas à redução de custos, e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial como, *verbi gratia*, venda de mercadorias ou de serviços. (AgRg no Resp 1.229.134/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 3.5.2011).

No mesmo sentido, o Ministro Francisco Falcão entende que “verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos [...] (REsp. 1.025.833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJe 17.11.08)”.

O Ministro Arnaldo Esteves Lima assevera que “o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento. (AgRg no REsp 1329781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2012, DJe 03/12/2012).

Ou seja, aparentemente, o crédito presumido do ICMS, de acordo com o entendimento majoritário do Judiciário – independente de se voltado para reduzir custo ou investimento – não será tido como receita e sim mero ressarcimento de custos, de operação ou de investimento. Isso porque, “muito embora a contabilidade determine seu reconhecimento como receita, não se pode olvidar que "receita" não é um conceito contábil, mas um conceito jurídico, pois a contabilidade não engendra fatos e tampouco cria direitos, seu escopo consiste em averiguar os fatos, interpretá-los e historiá-los devendo reproduzir com fidelidade a realidade” (NARSALLAH, 2013).

No mesmo sentido, Greco (apud NARSALLAH, 2013) adverte que receita não é um conceito contábil, mas, sim, "jurídico-substancial", aduzindo que "a contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente".

2.7.1.2 Créditos Presumido de ICMS no Estado da Paraíba.

A Lei nº 6.379, de 2 de Dezembro de 1996, que “Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências”, no Estado da Paraíba, no art. 5 dispõe que:

Art. 5º. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto serão concedidos ou revogados mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Parágrafo único. O regulamento indicará os benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Ou seja, o Legislador Ordinário do Estado da Paraíba, em conformidade com os preceitos legais e constitucionais, estabeleceram que os incentivos fiscais de ICMS seriam concedidos mediante convênio, nos termos da Lei Complementar nº. 24/75³⁰ que dispõe que:

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”. (Destaque nosso)

Não pairam dúvidas de que a concessão de créditos presumidos de ICMS só pode ser concedido mediante previa celebração de convênio, nos termos da Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Todavia, a Lei nº 6.379, de 2 de Dezembro de 1996 que institui o ICMS na Paraíba não menciona, expressamente, o instituto do crédito presumido. Porém, o Regulamento do ICMS, no Estado da Paraíba, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, prevê o crédito presumido, com um capítulo próprio para a sua regulamentação, *in verbis*:

CAPÍTULO IV DO CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 35. Serão concedidos, em substituição ao sistema normal de tributação previsto neste Regulamento, créditos presumidos do ICMS,

³⁰ Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

nos percentuais abaixo indicados, para fins de compensação do imposto devido em operações ou prestações subseqüentes:

I - a partir de 1º de janeiro de 1997, 4% (quatro por cento) do valor da operação nas prestações internas de serviço de transporte aéreo, observado o disposto nos §§ 1º e 7º (Convênios ICMS 120/96 e 95/99);

II - a partir de 1º de janeiro de 1997, 20% (vinte por cento), do valor do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 7º (Convênios ICMS 106/96 e 95/99);

III - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, ao estabelecimento que promover saída de obra de arte recebida diretamente do autor, com isenção do imposto (Convênios ICMS 59/91, 148/92 e 151/94);

IV - REVOGADO (Decreto nº 20.555/99);

V - até 31 de dezembro de 2004, 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre as saídas de cana-de-açúcar, em substituição ao sistema normal de tributação (Convênios ICMS 22/97, 45/97, 23/98, 05/99 e 93/04);

VI - 100% (cem por cento) do valor do ICMS devido nas operações de aves e produtos de sua matança, congelados ou simplesmente temperados aos estabelecimentos produtores devidamente inscrito no CCICMS, deste Estado (Decretos nºs 19.269/97 e 19.311/97);

VII - até 31 de dezembro de 2015, 100% (cem por cento) do valor do ICMS devido nas operações com camarão aos produtores devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado, observado o disposto nos §§ 1º e 8º (Decretos nº 19.471/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e 27.476/06);

VIII - até 31 de dezembro de 2015, 80% (oitenta por cento) do valor do ICMS devido nas operações internas com gado bovino, suíno e bufalino, promovidas por estabelecimentos produtores devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado, observado o disposto nos §§ 1º e 8º (Decretos nº 19.532/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e 27.476/06);

IX - até 31 de dezembro de 2015, 100% (cem por cento) do valor do ICMS devido nas operações internas com produtos comestíveis resultantes da matança de gado bovino, suíno e bufalino, promovidas por estabelecimentos, abatedor ou frigorífico, devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado, observado o disposto nos §§ 1º e 8º (Decretos nºs 19.532/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e 27.476/06);

X - até 31 de dezembro de 2015, 80% (oitenta por cento) do valor do ICMS devido nas operações com aguardente de cana promovidas por estabelecimentos produtores, devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado, observado o disposto nos §§ 1º e 8º (Decreto nº 23.027/02 e 24.437/03);

XI - a partir de 1º de agosto de 2002, 76,47% (setenta e seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento), do valor do ICMS devido nas prestações de serviços de transporte de passageiros, observado o disposto no § 1º;

XII - 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido nas operações de saídas de telhas, tijolos, lajotas e manilhas, promovidas pelas indústrias ceramistas, devidamente inscritas no CCICMS deste Estado, observado o disposto no § 1º (Convênio ICMS 26/94).

Percebe-se que o crédito presumido é concedido através de “Termo de Acordo”, ou Termo de Acordo de Regime Especial de Tributação – TARE celebrado pelo chefe do poder executivo, ou simplesmente pelo Secretário de Estado da Receita, com as empresas beneficiadas. Ressalve-se que este acordo é uma espécie de contrato cuja previsão legal é questionável ou ausente, sendo apenas mencionado no Decreto nº 23.210/02 que dispõe sobre a concessão de Regime Especial de Tributação e abordado no Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba. Além disso, deve ser bastante ressaltado que inexistente qualquer possibilidade de controle externo sobre esses benefícios fiscais, posto que os TARE’s, até então, em flagrante ofensa ao princípio da publicidade, não são publicados no Diário Oficial, bem como não há qualquer indicativo de sua existência destacado em documentos fiscais ou em documentos de arrecadação. O mais comum é que o crédito presumido apenas é escriturado no livro fiscal sem que os demais Estados possam ter conhecimento deste fato, bem como as demais empresas do mesmo segmento que não foram agraciadas com a redução da tributação através desse mecanismo fiscal, o que aponta, de forma flagrante, a sua inconstitucionalidade por violação do princípio da isonomia, legalidade, publicidade e transparência.

Ademais, o art. 35, acima descrito, que especifica os casos de substituição do sistema normal de tributação por créditos presumidos do ICMS, ratifica que apenas: as prestações internas de serviço de transporte aéreo (Convênios ICMS 120/96 e 95/99); as prestações de serviço de transporte (Convênios ICMS 106/96 e 95/99); saída de obra de arte recebida diretamente do autor, com isenção do imposto (Convênios ICMS 59/91, 148/92 e 151/94); as saídas de cana-de-açúcar (Convênios ICMS 22/97, 45/97, 23/98, 05/99 e 93/04); nas operações de saídas de telhas, tijolos, lajotas e manilhas, promovidas pelas indústrias ceramistas, devidamente inscritas no CCICMS deste Estado, observado o disposto no § 1º (Convênio ICMS 26/94), possuem autorização do CONFAZ especificando o convênio que lhe sustenta.

Ao passo que nas operações de aves e produtos de sua matança, congelados ou simplesmente temperados aos estabelecimentos produtores devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado (Decretos nºs 19.269/97 e 19.311/97); operações com camarão aos produtores devidamente inscritos no CCICMS da Paraíba (Decretos nº 19.471/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e 27.476/06); nas operações internas com gado bovino, suíno e bufalino, promovidas por estabelecimentos produtores devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado (Decretos nº 19.532/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e

27.476/06); nas operações internas com produtos comestíveis resultantes da matança de gado bovino, suíno e bufalino, promovidas por estabelecimentos, abatedor ou frigorífico, devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado (Decretos nºs 19.532/98, 19.761/98, 20.130/98, 24.437/03 e 27.476/06); nas operações com aguardente de cana promovidas por estabelecimentos produtores, devidamente inscritos no CCICMS, deste Estado (Decreto nº 23.027/02 e 24.437/03); nas prestações de serviços de transporte de passageiros; não fazem menção ao Convênio, limitando-se a fundamentá-los em decretos que, no ordenamento jurídico brasileiro, não possuem autorização para criar direitos e sim apenas regulamentar os existentes em lei ou, no caso do ICMS, dos Convênios.

Acrescente-se ainda que o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN que tem por finalidade a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais e turísticos que sejam declarados, por maioria absoluta do seu Conselho Deliberativo, de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado, também poderá conceder crédito presumido de ICMS para as indústrias, bem como para os empreendimentos turísticos. Entende-se por implantados os empreendimentos industriais e turísticos que tenham entrado em operação a partir da data de vigência da Lei nº 4.856/86; realocizados - os instalados fora do território do Estado da Paraíba e que nele venham se relocar; revitalizados - os desativados ou que se encontrem funcionando precariamente, que voltem a funcionar satisfatoriamente, de acordo com a avaliação da Companhia de Desenvolvimento da Paraíba (CINEP); ampliados - aqueles em atividade que ampliem em pelo menos 35% (trinta e cinco por cento) sua capacidade nominal instalada, mediante investimentos permanentes, inclusive através de “leasing” (art. 3º do Regulamento do FAIN).

A partir de 2003, com o esvaziamento dos recursos financeiros do FAIN, foi editada a Resolução nº. 20, que mudou a sistemática de recolhimento pelas empresas incentivadas, com a utilização de crédito presumido. De acordo com o Decreto nº 17.252/1994, alterado por inúmeros outros decretos, que consolidou e deu nova redação ao Regulamento do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba - FAIN, no seu art. 17, estabelece o limite máximo a ser concedido como empréstimo às empresas beneficiárias do FAIN, incidente sobre o valor do ICMS repassado pelo Tesouro do Estado, recolhido em favor do Fundo, como sendo de: 60% para as empresas localizadas nos municípios de João Pessoa, Cabedelo, Bayeux, Santa

Rita e Conde; 80% para empresas localizadas nos municípios de Campina Grande e Queimadas; 100% para os demais municípios da Paraíba. Todavia, o parágrafo único deste mesmo dispositivo, através de uma norma em branco, estabelece que os percentuais fixados poderão ser alterados por sugestão do Conselho Deliberativo do FAIN, aprovado pelo Governador do Estado, nos seguintes casos: a) empresas de alto poder germinativo, que promovam a criação de mais de 500 (quinhentos) empregos, dentro de um ano após o início do seu funcionamento; b) empresas que produzam bem, sem similar no território nacional; c) empresas de alta tecnologia; d) empresas que, por exigência do processo produtivo, tenham, necessariamente, que se localizar em área específica, sem alternativa no Estado; e) empreendimentos turísticos.

Os estímulos financeiros só poderão ser concedidos pelo prazo de até quinze anos, contados da data da vigência do diploma concessor (Art. 13 do Decreto nº 17.252 de 27 de dezembro de 1994). Em que pese o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN também conceder crédito presumido de ICMS às empresas beneficiadas por este programa de incentivo fiscal, a Lei Orçamentária Anual – LOA discrimina os seus valores em campo específico, não incluídos na conta de crédito presumido.

2.8 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS DIRETAMENTE AO ICMS

Os princípios são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e aplicação de outras normas (COSTA, 2001, p. 36). Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba (apud Varejão, 2009, p. 58) descrevem os princípios como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, servindo como fator de agregação num dado feixe de normas, bem como diretrizes magnas do sistema jurídico. No âmbito tributário, os princípios, calcificados na Constituição Federal, são garantias jurídicas do contribuinte, atuando como limitações constitucionais ao poder de tributar. Os princípios, por serem garantias individuais dos contribuintes, são cláusulas pétreas, logo, não podem ser reduzidos nem extintos por Emendas Constitucionais e sua regulamentação depende de Lei Complementar. Dentre os princípios que norteiam a tributação, destacam-se os princípios da legalidade,

isonomia e publicidade, bem como, de forma implícita, a segurança jurídica e a transparência.

2.8.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade, no Estado de Direito, possui abrangência sobre todos os ramos do Direito, bem como deverá ser observado, obrigatoriamente, por todo o Estado, incluindo, a administração pública direta, indireta, além dos representantes dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Neste sentido, o art. 37 da Constituição Federal aduz que: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade [...]”. Conforme lembra Medauar (2013, p. 139) “mediante a submissão da Administração à lei, o poder tornava-se objetivado; obedecer à Administração era o mesmo que obedecer à lei, não à vontade instável da autoridade. Daí um sentido de garantia, certeza jurídica e limitação do poder contido nessa concepção do princípio da legalidade administrativa”.

A Carta Magna, no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal de 1988, calcifica que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em decorrência desse princípio constitucional “qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas só poderá advir de lei” (CARRAZZA, 2002, p. 211).

No âmbito tributário, em cumprimento ao dispositivo constitucional acima mencionado, tendo em vista que o contribuinte apenas está obrigado ao fazer/pagar obrigação decorrente de lei, todo o ato administrativo tributário deve estar expresso e, detalhadamente, previsto na norma jurídica. Mesmo estando presente, nos arts. 5, inc. II e 37 da Constituição Federal, o princípio da legalidade é reforçado no art. 150, inc. I ao estabelecer que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Carrazza (2002, p. 213) enfatiza que “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco [...] e garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação”.

Em matéria tributária, os tributos só podem ser criados e extintos por meio de lei, regra geral, lei ordinária. Não apenas a instituição e extinção dos tributos devem ser realizados através de lei, como também a concessão dos incentivos fiscais, neste sentido:

A introdução de qualquer norma tributária que discipline a relação jurídica entre Fisco e contribuinte há de ser feita por lei. Tanto a isenção como quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais precisam ser veiculados por essa espécie de estatuto normativo, pois decorrem do exercício da competência tributária, demandando o movimento do órgão legislativo correspondente. (Carvalho e Martins, 2012, p. 35)

Quanto à legalidade das concessões de benefícios fiscais, Sainz de Bujanda (apud BORGES, 2001, P. 34/35) esclarece que “As leis constitucionais podem adotar soluções diversas para o regime de outorga, modificação ou supressão de isenções³¹: 1ª) abster-se de regular o poder de eximir; 2ª) proibir a instituição de isenções; 3ª) remeter o problema da regulação das isenções à legislação ordinária; 4ª) Avocar a determinação dos critérios que devem presidir ao estabelecimento de isenções”.

A Constituição do Brasil de 1988 utilizou os dois últimos critérios: inicialmente determinou que as isenções apenas pudessem ser concedidas por leis, em nítida observância ao princípio da legalidade, pois, se a instituição dos tributos apenas pode ser realizado por lei, a disciplina das desonerações também deve ser através deste ato normativo. Além disso proibiu a União de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como, só poderá conceder incentivos fiscais dos seus tributos, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Borges (p. 38/39) elucida que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Existe uma conexão necessária entre o regime jurídico-material da tributação e o das isenções. O princípio da legalidade atua como um elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação. O poder de isentar, portanto, somente se manifesta através de lei. Assim como a relação jurídica tributária é relação obrigacional *ex lege*, a relação jurídica de isenção submete-se, por seu turno, ao princípio da reserva de lei.

Além dos artigos 5º, inc. II, 37, art. 150 da Constituição Federal, ainda temos o art. 3º do Código Tributário Nacional afirma que o tributo é uma prestação instituída em lei, e por fim, o art. 97, do mesmo diploma legal, elenca que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, extinção, majoração ou sua redução, vejamos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato

³¹ Onde se lê isenções é, perfeitamente cabível, no ordenamento jurídico brasileiro, entender ou estender o seu alcance para os demais benefícios fiscais.

ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

O art. 150, §6º. da CF/88 ainda assegura que:

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

[...] § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Ou seja, por expressa previsão constitucional, os subsídios, benefícios fiscais ou qualquer outra vantagem fiscal só poderá ser instituída por lei, pois, no Estado Democrático de Direito, o povo é quem autoriza a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público. E sendo o crédito tributário parte do patrimônio público, apenas poderá ser dispensado pelo povo, através de lei, elaborada pelo legislador, na qualidade de representante indireto da nação. Ressalve-se ainda que a lei deverá ser específica, evitando dessa forma que seja concedido benefício fiscal nas entrelinhas de outra lei, que trate de matéria diversa do objeto da renúncia de receita tributária. Alexandre (2012, p. 136) afirma que:

[...] não é possível a concessão de benefícios fiscais por intermédio de qualquer ato infralegal. A restrição tem o salutar efeito de diminuir bastante a margem de manobra do Poder Executivo, dificultando-lhe a tentadora possibilidade de se utilizar da desoneração tributária como moeda de troca por vantagens pessoais da autoridade administrativa.

O art. 19 da LRF, que trata das subvenções econômicas, também dispõe que “A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial”.

Pires (2000, p. 115) assevera que a redução da base de cálculo, a fixação de alíquotas internas inferiores à interestadual, a devolução total ou parcial do tributo, os créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros-fiscais, são concedidos, revogados ou dispostos em convênios celebrados e ratificados pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal.

Tratando-se de concessão de benefícios fiscais de ICMS, no qual se inclui o crédito presumido, o princípio da legalidade não decorrente da sua instituição ou revogação através de lei e sim da autorização do CONFAZ, mediante deliberação conjunta e unânime de todos os Estados e Distrito Federal, para conceder o aludido benefício fiscal. O art. 155, § 2, inc. XII, g) dispõe que cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados, *in verbis*:

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

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

XII - cabe à lei complementar:

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

A Lei Complementar que rege a matéria é a LC nº. 24 de 07 de janeiro de 1975 que “Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências”. Embora seja anterior à atual Constituição Federal de 1988, foi recepcionada por esta Carta Magna. De acordo com essa lei, as isenções; à redução da base de cálculo; à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; 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; às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data; 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.

No campo de incidência do ICMS, os convênios entre os entes da federação brasileira 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. As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação e a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados. Todavia, a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. Ressalve-se que o convênio não cria o benefício fiscal de ICMS, ele apenas autoriza a sua instituição pelos entes federados. Neste sentido, segundo Ataliba (apud CARRAZZA, 2006, p. 424), “o convênio não dá nem tira direito de nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais”. Também Carrazza (2006, p. 423) entende que os Estados-membros, após a prévia autorização do CONFAZ, podem conceder o benefício fiscal por meio de decreto legislativo. Neste sentido, elenca que:

Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual. [...] Não é o convênio que concede a isenção de ICMS. Ele apenas permite que o Legislador de cada Estado e do Distrito Federal venha a fazê-lo.

No mesmo sentido, Moussallem (2006, p. 208) calcifica que:

De forma semelhante ao que ocorre com os tratados internacionais, os convênios interestaduais celebrados pelos Estados-membros por meio de seus Poderes Executivos ou representantes só podem preencher as exigências do princípio da legalidade se ratificados pelo Poder Legislativo estadual. Assim, o decreto-legislativo estadual é o veículo introdutor competente para inserir os convênios na ordem interna de cada Estado-membro.

Além disso, Carrazza (2013, p. 452) aponta:

Embora não se discuta que, em matéria tributária, o princípio da legalidade vem atendido, em regra, por edição de lei ordinária, ele, no caso específico das isenções de ICMS, por expressa ressalva constitucional (art. 155, §2, XII, g) demanda, para implementar-se, decreto legislativo ratificador de convênio celebrado por todas as unidades federativas interessadas. [...] Os decretos legislativos não necessitam de sanção do chefe do Poder Executivo, pois, no caso em epígrafe justifica-se porque a aquisição do Governador ocorre de forma prévia no momento em que concorda com a possibilidade de desoneração do imposto no convênio celebrado perante o CONFAZ.

Carrazza (2006, p. 426) conclui que o decreto do governador não tem força jurídica bastante para ratificar os convênios que tratam de isenções de ICMS, nem mesmo a lei ordinária, sendo, o ato ratificador do convênio-ICMS o Decreto Legislativo. No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (2004, p. 50) assevera que os benefícios fiscais de ICMS deveriam surgir do decreto legislativo ratificador do convênio estadual. Para Ataliba (apud COSTA, 2004, p. 123):

Convenio é acordo, ajuste, combinação e promana de reunião de Estados-membros. A esta comparecem representantes de cada Estado, indicados pelo chefe do Executivo das Unidades Federadas. Não é, assim, o representante do povo do Estado que se faz presente na Assembleia, mas preposto do Executivo, via de regra um Secretario de Estado, usualmente o da Fazenda ou das Financas. Nestas assembleias são gestados os convênios, ou melhor, as propostas de convênios. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembleias Legislativas - casas onde se faz representar o povo dos Estados - ratificam os convênios prefirmados nas assembleias. Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do executivo estadual, exercer competência tributária exonerativa. Esta é do ente político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*. [...] A primeira rodada dos convênios - em assembleia de Estados - é com eles que se realiza. Juridicamente, o principal vem depois, com a ratificação que eles combinaram. A jurisdição sobrevém quando a decisão tomada em convenio é aprovada pelas Assembleias Legislativas estaduais, pressuposto indeclinável de eficácia.

No mesmo sentido, Pontes de Miranda (apud BORGES, 40) adverte que falta competência constitucional ao Executivo para instituir isenções de impostos, logo, as isenções concedidas pelo chefe do poder executivo são inconstitucionais. Em sentido contrário, Heleno Taveira Torres (2001) entende ser desnecessário o Decreto Legislativo, bem como Alexandre (2012, p. 140) que assevera que o incentivo fiscal será instituído mediante Decreto do Chefe do Poder Executivo ratificando o convênio celebrado junto a CONFAZ, *in verbis*:

Dentro de 10 dias, contados da data final da reunião em que o convênio foi firmado, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União. Após esse prazo, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação disporá de 15 dias para publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado. Tais regras também se aplicam às Unidades da Federação

cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

A não ratificação pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação (no caso de concessão de benefício) ou de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação (no caso de revogação total ou parcial de benefício) implica rejeição do convênio firmado.

Por fim, ainda tem os que sustentam, de forma fundamentada, que os convênios devem ser ratificados por lei estadual específica. Neste sentido, dispõe Pontes (2007, p. 22) que, apenas através de lei ratificadora será observado o princípio da legalidade tributária, além de que o Poder Executivo não detém poder de inovar a ordem jurídica, o que implicaria ofensa ao princípio da separação dos Poderes e que para conceder exonerações fiscais, nos termos do art. 155, §2, XII, g, da Constituição Federal de 1988, é necessário lei específica. No Estado da Paraíba, via de regra, os incentivos fiscais, incluído o crédito presumido, são concedidos pelo Poder Executivo, através de Decreto, sem previsão legal, bem como sem autorização do CONFAZ.

2.8.2 Princípios da Publicidade e Transparência.

Não menos importante do que os princípios da legalidade, ganham relevo, na esfera fiscal, os princípios da publicidade e transparência. A tributação, seja instituindo e cobrando os tributos, seja concedendo benefícios fiscais, enquanto atos administrativos, por imperativo constitucional, devem obedecer ao princípio da publicidade. O art. 37 da Constituição Federal dispõe que:

Art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

De forma mais específica, a Lei de Responsabilidade fiscal, no art. 48 calcifica o princípio da transparência/publicidade, aduzindo que:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

- I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;
- II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Quanto à importância da transparência e publicidade, Bobbio (apud MENDES, 2008, p. 834) proclama que, idealmente, a democracia é o governo do poder visível ou o governo cujos atos se desenvolvem em público, sob o controle da opinião pública. Moraes (2004, p. 316) adverte que a publicidade se faz pela inserção do ato no Diário Oficial ou por edital afixado no lugar próprio para divulgação de atos públicos, para conhecimento do público em geral e, conseqüentemente, início da produção de seus efeitos.

Apenas com a efetividade do princípio da publicidade e transparência é que a sociedade poderá fiscalizar a gestão pública e ter certeza de que os princípios constitucionais da igualdade e legalidade estão sendo observados pelo Estado-Fiscal. A transparência administrativa constitui uma mutação fundamental no direito da Administração Pública, cujo princípio se impõe como um dos princípios gerais do direito, ao inverso da tradição do segredo administrativo. Nesse contexto, na Constituição Federal de 1988 foi inscrita uma série de princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja Estado Democrático de Direito. Daí o princípio da transparência estar, inicialmente, concretizado na Carta Maior, através do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, que

assegura, por exemplo, a todos o direito de obter dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.

No que tange à tributação, Ferreira (2013, p. 28) adverte a falta de transparência da atividade tributária no período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, evidenciado pela falta de critérios oficiais de classificação econômica dos tributos, pela ausência de dados consolidados e de séries históricas, e, principalmente, dos montantes de tributos renunciados pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios (política de transferência de riqueza da sociedade para a atividade econômica privada).

No caso concreto, a industrialização e a concessão de incentivos fiscais, na Paraíba, não vêm sendo realizadas com a devida transparência. Encontra-se registrado na dissertação de Alves (2012, p. 64), sobre a Industrialização incentivada no Nordeste e o caso de Campina Grande – PB, que:

“Analisando todo o período estudado referente à Sudene (1961-2011) e ao Fain (1988-2011), é verificado que 220 projetos foram aprovados pelo governo federal e 125 pelo governo estadual, através da Cinep. Nenhum dos dois órgãos disponibilizou os valores financeiros dos investimentos que foram feitos na cidade”. Bem como, que “A partir de 2001 é possível um detalhamento dos projetos aprovados pelo Fain e o ramo de atividade das empresas beneficiárias, entretanto os nomes das empresas beneficiadas não foram fornecidos pelo órgão estadual”. (Destaque nosso)

Durante a presente pesquisa desta dissertação, tendo em vista a lacuna existente quanto à publicidade das empresas beneficiadas do crédito presumido, no dia 19 de agosto de 2013 foi formulado requerimento pelo fala cidadão, através do transparencia@paraiba.pb.gov.br, no Portal da Transparência do Governo da Paraíba, solicitando “informações precisas sobre quantas empresas em Campina Grande, nos últimos cinco anos, celebraram termo de acordo para usufruir de crédito presumido, bem como o nome da empresa e o seu setor econômico, além do percentual concedido” e, automaticamente, foi respondido que em até dez dias o e-mail seria respondido. No dia 27 de agosto de 2013 foi respondido pelo Portal da Transparência “A Secretaria de Estado da Receita estará entrando em contato para fornecer as devidas informações”. No mesmo dia recebemos e-mail da receita.pb.gov.br informando: “Recebemos sua solicitação e vamos fazer um levantamento destas informações o mais breve possível. Obrigado pelo contato”. No dia 03 de setembro de 2013 recebemos comunicado da

Receita de que para obter as informações deveria ser requerido, formalmente “ao Secretário de Estado da Receita, juntando documentos que comprovem a sua condição de mestrando, carta de seu orientador e detalhando, especificamente, o que deseja e desde que não fira o art. 198 do CTN³²”. Tendo em vista o curto prazo para a conclusão desta dissertação, não foi possível realizar o requerimento formal para o Secretário de Receita do Estado.

Acrescente-se ainda a dificuldade em localizar os atos normativos que concedem crédito presumido de ICMS no Estado da Paraíba, pois, realizando a busca por “lei” no sítio da Receita de Estado da Paraíba informa que não foi encontrada nenhuma ocorrência para a(s) palavra (s) pesquisada(s).

Resultado da Pesquisa

The screenshot shows a search interface with a search bar containing the text "crédito presumido" and a "PROCURAR" button. Below the search bar, there are three sections: "Procura por:" with a dropdown menu set to "Palavra Inteira", "Formato da Resposta:" with two dropdown menus set to "- Longo" and "20", and "Procurar em:" with a dropdown menu set to "Leis".

Tempo de Busca:

Não foi encontrada nenhuma ocorrência para a(s) palavra(s) pesquisada(s).

Sugestões:

- *Confirme se as palavras estão bem escritas;*
 - *Experimente palavras-chave diferentes;*
 - *Tente palavras-chave mais gerais.*
-

Avançando na pesquisa, procuramos os valores orçados de concessão de crédito presumido de ICMS nos anexos da Lei Orçamentária Anual – LOA durante o lapso

³²“Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

temporal objeto desta pesquisa e, no portal da transparência do Estado da Paraíba³³, são disponibilizadas apenas as LOA de 2007 a 2014 e, mesmo assim, sem os anexos onde constam, de forma específica, os valores renunciados de ICMS.

No sítio da Receita Estadual, na Secretaria de Planejamento e Gestão³⁴, foi possível encontrar alguns orçamentos – LOA, todavia, apenas dos anos de 2010 a 2014, e, mesmo assim, os anexos dos anos de 2010 e 2012, no que tange as renúncias fiscais não foram disponibilizados pelo sistema, que externou a seguinte mensagem eletrônica: “404 - Desculpe, página não encontrada. A página que você procura não existe nos servidores”³⁵.

Também não localizamos, na Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba, as referidas LOA's dos anos objeto desta pesquisa, razão pela qual foi aberta demanda, tombada sob o nº. 935177, através do sac@al.pb.gov.br, em 15 de março de 2014 e recebemos a seguinte resposta: “Caro(a) Sr(a). Saulo Medeiros da Costa Silva, A sua demanda foi criada sob o No. 935177 e o nosso pessoal estará acompanhando minuciosamente a sua evolução. Você receberá um retorno o mais rápido possível. Sempre que desejar, você pode consultar o andamento de sua demanda pelo link: <http://www.al.pb.gov.br/sact/view.php?e=saulomedeiros@add.adv.br&t=935177>. Você também, sempre que quiser, pode adicionar mais informações a sua demanda. Por favor não abra uma segunda demanda. Entre no SAC, pelo link acima, e atualize a sua demanda. A abertura, desnecessária de demandas apenas atrapalha e gera lentidão em nosso atendimento. Atenciosamente. Todavia, até o fechamento desta pesquisa não houve resposta para o pleito.³⁶ De toda sorte, com muito esforço conseguimos pessoalmente, não pelo requerimento feito, mas pela insistência junto aos servidores do Governo do Estado, as LOA's e os seus anexos do período objeto da pesquisa.

Desta forma, podemos concluir que as informações sobre os créditos presumidos concedidos pelo Estado da Paraíba não possuem ampla transparência e a publicidade exigida no Estado Democrático de Direito. Maudaur (2013, p. 144) assevera que:

³³ <http://transparencia.pb.gov.br/>

³⁴ <http://www.paraiba.pb.gov.br/planejamento-e-gestao/orcamento>

³⁵ <http://www.paraiba.pb.gov.br/wp-content/uploads/SEPLAG/orcamento/LOAs/Anexos/LOAOrcamento2010/Orca/41-REN%DANCIA%20FISCAL%20PLOA%202010.pdf>
<http://www.paraiba.pb.gov.br/wp-content/uploads/SEPLAG/orcamento/LOAs/Anexos/LOAOrcamento2012/ARQUIVOS/Orca/RENUNCIAFISCAL2012.pdf>

³⁶ <http://www.al.pb.gov.br/sact/view.php?id=935177>

[...] numa democracia a visibilidade e a publicidade do poder são ingredientes básicos, posto que permitem um importante mecanismo de controle *ex parte populi* da conduta dos governantes. [...] Numa democracia a publicidade é a regra básica do poder e o segredo, a exceção, o que significa que é extremamente limitado o espaço dos segredos de Estado. A constituição de 1988 alinha-se a essa tendência de publicidade ampla a reger as atividades da Administração, invertendo a regra do segredo e do oculto que predominava. O princípio da publicidade vigora para todos os setores e todos os âmbitos da atividade administrativa. O Acesso a informações providas dos órgãos públicos incide não somente sobre matérias de interesse do próprio indivíduo, mas também sobre matérias de interesse coletivo e geral.

Oliveira (2011, p. 543) enfatiza que não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da CF), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessem e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida. Ou seja, pelo princípio constitucional da transparência, todos os atos da administração devem ser dados a mais ampla publicidade, sendo vedada a ocultação de informações, principalmente, quando envolvem renúncia de receitas públicas.

Por sua vez, também fere o art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal que determina a divulgação ampla em veículos de comunicação, inclusive via *internet*, dos relatórios com informações que tratam das receitas e das despesas, possibilitando verificar sua procedência e a autenticidade das informações prestadas. Para efeito desta lei consideram-se instrumentos de transparência os planos, orçamentos e a Lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo, os relatórios de gestão fiscal e sua versão simplificada e os relatórios resumidos da execução orçamentária e sua versão simplificada.

2.8.3 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia tributária decorre do Estado Democrático de Direito e vem plasmado no art. 150, inc. II da Constituição Federal de 1988 que dispõe que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Sobre a importância deste princípio, Canotilho (1999, p. 41) dispõe que “um Estado de Direito que se pretende estruturar em termos de Estado de justiça terá de incorporar o princípio da igualdade como princípio de justiça”. De acordo com Carrazza (2002, p. 53):

[...] o princípio da igualdade, como pacífico, tem um conteúdo prevalentemente negativo: a abolição e o afastamento dos privilégios. Evidentemente, esta igualdade é formal, e não substancial. Portanto, uma República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais.

No mesmo sentido, Villegas (apud VAREJÃO, 2008, p. 135) acentua que “o princípio [isonomia] se refere mais a um aspecto negativo que positivo. Não se trata de que todos devam pagar, e sim de que ninguém deve ser eximido por privilégios pessoais, de classe, de linhagem ou casta”.

Umbilicalmente relacionado à isonomia, a generalidade é posta como uma de suas facetas por Casalta Nabais (apud VAREJÃO, 2008, p. 136) que dispõe que:

No vetor subjetivo (ou princípio da universalidade em sentido estrito), implica que ninguém seja excluído desse dever e, no seu vetor objetivo (ou princípio da totalidade), impõe que todos os cidadãos paguem impostos por todas as manifestações (quantitativas e qualitativas) de capacidade contributiva, que o legislador delibere tributar.

Em que pese a importância desse princípio, o seu alcance e conteúdo não são fáceis de serem alcançados. Com maior didática, Torres (1999, p. 325) dispõe que:

[...] o aspecto mais intrincado da igualdade se relaciona com sua polaridade. Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento da sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade.

Infere-se que a completude pragmática do valor de igualdade depende de sua complementação por critérios socialmente legítimos, os quais servirão para a comparação a ser realizada nas diversas situações que demandam sua incidência. A igualdade não é um dado prévio, mas sim um “resultado da organização humana, porquanto é orientada pelo princípio da justiça. Não nascemos iguais, tornamo-nos

iguais como membros de um grupo por força de nossa decisão de nos garantirmos direitos reciprocamente iguais”. O real desafio no trato da igualdade reside exatamente na identificação dos critérios de desigualação legitimamente aceitos para fins de concreção do referido princípio. (VAREJÃO, 2009, p. 100).

De acordo com Bandeira de Mello (1975, p. 17) apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição. No mesmo sentido, Carrazza (apud VAREJÃO, 2009, p. 102), assevera que o critério eleito pelo aplicador do Direito será tido por legítimo “desde que haja correlação lógica entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada”.

De acordo com a isonomia tributária, o Estado deve cobrar tributos de todas as pessoas preservando o mínimo existencial e, para tanto, deverão contribuir, de modo distinto, observando como critério de *discrímen*, a capacidade contributiva de cada um. Quem tem mais contribui mais, e o inverso da mesma forma. No que tange a extrafiscalidade dos incentivos fiscais, a lógica da tributação não é desconstruída, apenas se utiliza de novos critérios para se alcançar a isonomia tributária. Na sua teoria da igualdade tributária, Ávila (2008, p. 162) ratifica que:

[...] tratando de extrafiscalidade, faz com que a tributação se submeta a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade, adequação e necessidade. Adequada é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. [...] Necessária é a medida que, dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade. [...] Proporcional é a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos que negativos à promoção de princípios constitucionais.

Ademais, para “para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional” (ÁVILA, 2008, p. 163). Para tanto, é preciso comprovar, com dados e não suposições, que a desoneração fiscal é adequada, necessária e proporcional ao fim almejado, sob pena de torna-se ilegítima e inconstitucional.

Ressalve-se, por fim, que, umbilicalmente relacionado ao princípio da isonomia, é direito dos Estados-membros não ter os produtos fabricados no seu território sujeitos a

concorrência predatória, em virtude de incentivos concedidos por outras unidades da federação, para os mesmos produtos nelas produzidos (CARVALHO e MARTINS, 2012, p. 16).

2.8.4 Princípio da Segurança Jurídica e Estabilidade Econômica.

O Caput do art. 5º da CF/88, que institui os direitos e garantias fundamentais, inclui a garantia à segurança, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança [...]

O Direito a segurança, conforme lembra Madauar (2013, p. 149) é entendida não só no aspecto físico, mas também no aspecto jurídico e visa resguardar a estabilidade nas relações, situações e vínculos jurídicos. Um dos desdobramentos deste princípio encontra-se no princípio da proteção da confiança, também denominado princípio da confiança legítima. Henkel (apud NADER, 1991, p. 128) assevera que a “segurança jurídica tem uma conotação reducionista de certeza ordenadora, que fornece aos indivíduos a certeza do direito vigente, pautado em um sistema de legalidade”. Moraes (2014, p. 584) lembra que “a segurança jurídica é derivada da estabilidade nas relações interpessoais, em face da previsibilidade da atuação dos poderes públicos suscetíveis de repercutirem na esfera jurídica dos particulares”. Para Coutinho (2013, p. 220) a segurança jurídica requer a observância das normas do ordenamento jurídico e constitui uma exigência objetiva de regularidade estrutural e funcional do sistema jurídico, por meio de suas normas e instituições.

No âmbito tributário, Siqueira (2002, p. 159) afirma que ao lado de sua positividade e de sua estabilidade relativa, as normas tributárias devem ter segurança jurídica de orientação, ou seja, devem ser dotadas de clareza, simplicidade, univocidade e suficiência, a fim de que efetivamente exerçam a segurança que todos esperam. Neste ínterim, partindo da premissa menor de que o crédito presumido de ICMS apenas pode ser concedido pelos Estados-membros após prévia aprovação do CONFAZ, e da premissa maior de que se este benefício fiscal, se for concedido sem a observância da premissa menor, será inconstitucional e nulo de pleno direito, podemos concluir que o

Decreto do Executivo ou Termo de Acordo celebrado pelo Estado da Paraíba com algumas empresas concedendo crédito presumido de ICMS, sem a anuência dos demais Estados da federação é inconstitucional, e gera insegurança jurídica, pois, a qualquer momento, o Supremo Tribunal Federal poderá declarar a sua inconstitucionalidade com a obrigatoriedade do sujeito passivo fazer o recolhimento da diferença do imposto não recolhido com juros e correção monetária e, talvez, ainda com multa. Ou ainda poderá, com a mudança de governo estadual, o Chefe do Poder Executivo revogar o ato viciado de concessão do crédito presumido da gestão anterior e cobrar o valor não pago durante os últimos cinco anos.

Conforme leciona Luhmann (apud FERREIRA, 2013, p. 96) a função do direito se relaciona com a previsibilidade de futuro, sintetizada nas expectativas simbolicamente generalizadas que as normas jurídicas carregam. Através dos símbolos, as proposições gerais podem se referir ao futuro, independentemente das circunstâncias contemporâneas à ocorrência do comportamento. A finalidade da norma não é garantir um comportamento individual em conformidade com a mesma, mas protege aquele que têm esta expectativa. Neste caso, as normas paraibanas, bem como de outros Estados, que concedem o crédito presumido de ICMS, sem observância dos requisitos legais e constitucionais, fere frontalmente a essência das normas gerando incerteza e insegurança para os contribuintes que deixarão de recolher o ICMS, parcial ou integralmente, com base na norma inconstitucional. Pois, a inobservância do convênio para concessão dos incentivos fiscais de ICMS acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

Neste cenário, Carvalho e Martins (2012, p. 25) concluem que, com a guerra fiscal, sofrem os contribuintes, inseguros, quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto as possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.

Noutro giro, a concessão de crédito presumido, ao arrepio da lei, também não garante segurança e estabilidade econômica, pois, a política de atração de indústrias, de grande e médio porte, mediante a concessão de incentivos fiscais, por si só, é incapaz de fomentar o desenvolvimento das regiões carentes. Primeiro, porque são empresas/capital de outros Estados que apenas fabricam seus produtos na cidade, sem qualquer compromisso com o social ou com as questões ambientais, e não investem os seus lucros na região em que se encontram instaladas. Pois, ao término dos benefícios fiscais elas apenas “fecham as suas portas” e procuram outra região que lhes concedam

os mesmos ou melhores incentivos fiscais-financeiros. Como exemplo deste fenômeno, em Campina Grande, podemos citar o caso da fábrica de calçados Azaleia.

A Azaléia, depois de funcionar por 15 (quinze) anos em Campina Grande, repentinamente, encerrou suas atividades, deixando 450 funcionários desempregados, com o término da isenção do Imposto de Renda que conseguiu de 10 (dez) anos, prorrogáveis por mais 05 (cinco) anos. Conforme lembra Pereira (2002, p. 939):

Azaléia transferiu a sua planta de Campina Grande para a cidade de Itapetinga, a 450 quilômetros de Salvador, e começou a funcionar em 1998. O Estado da Bahia entrou com um financiamento de 75% do ICMS gerado pela firma por 10 anos, com cinco de carência, além da cedência dos terrenos para a construção da fábrica principal e dos 10 galpões (satélites) espalhados nas vilas e nas cidades próximas, num raio de 10 quilômetros da sede. Por se tratar de um "novo" projeto de investimento, a empresa novamente obteve recursos do Finor/Sudene, com isenção do Imposto de Renda por 10 anos. Segundo revelou em entrevista um ex-funcionário da Azaléia de Campina Grande, que foi convidado a trabalhar na Bahia (e que lá permaneceu apenas alguns dias), a faixa salarial em Itapetinga é de um salário mínimo, e as condições de trabalho são bem piores.

Ou seja, o Estado subsidiou a Azaleia por 15 (quinze) anos, renunciando a receita tributária que seria utilizada na saúde, educação, infra-estrutura etc, e, quando expirou a validade da isenção, a empresa não hesitou em fechar as suas portas e deixar a cidade, transferindo-se para outro Estado, mais uma vez, usurpando dos recursos públicos com a implantação de um empreendimento de “capitalismo sem riscos”, com isenções de Imposto de Renda, crédito presumido de ICMS, terrenos e empréstimos do Banco do Nordeste com taxas de juros baixíssimas entre outras vantagens.

3. PROBLEMATIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL: CASO ESPECÍFICO DA PARAÍBA.

3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A POLÍTICA NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL – PNDR

Não exige maiores esforços intelectuais ou estatísticos para concluir que o Brasil é um país de enormes desigualdades sociais, econômicas e regionais. A concentração industrial do centro-sul possui suas razões históricas, todavia, conforme relata Furtado (2009, p. 330), o processo de industrialização começou, no Brasil, concomitantemente em quase todas as regiões, nestes termos:

O processo de industrialização começou no Brasil concomitantemente em quase todas as regiões. Foi no Nordeste que se instalaram, após a reforma tarifária de 1844, as primeiras manufaturas têxteis modernas, e ainda em 1910 o número de operários têxteis dessa região se assemelhava ao de São Paulo. Entretanto, superada a primeira etapa de ensaios, o processo de industrialização tendeu naturalmente³⁷ a concentrar-se numa região.

Em que pese o processo de industrialização, no Brasil, ter começado no final do século XIX para o início do século XX, de acordo com Kon (1994, p. 188) o impulso para o processo de industrialização brasileira ocorreu somente a partir da Segunda Guerra Mundial. Até então, não havia políticas públicas no sentido de incentivar o desenvolvimento industrial no Brasil. O desenvolvimento da economia brasileira até o início do século passado dependia, basicamente, do crescimento da demanda de exportações (modelo primário-exportador), que era concentrada no café e outros poucos produtos agrícolas. Após a Segunda Guerra, os países desenvolvidos, que eram os tradicionais produtores de bens de capital e demais produtos industrializados encontravam-se em forte recessão econômica e isso forçou o Brasil a se dedicar à produção nacional de produtos industriais que antes eram importados.

Conforme assinala Matos (2002, p. 1), a partir da década de 30, o processo de industrialização brasileiro foi regido por uma estratégia econômica, a industrialização via substituição de importações, que provocou profundas mudanças socioeconômicas no País, seguindo o pensamento cepalino. Este modelo ficou conhecido como

³⁷ Como decorrência natural, os capitais formados na região menos desenvolvida emigram para a mais desenvolvida (Castro, 1999, p. 148).

Industrialização por Substituição de Importações e prevaleceu desde a década de 30 até completar-se o final da década de 70, direcionando a ação estatal e norteando os planos de desenvolvimento.

A posição do Estado de optar pela modernização da sociedade através do desenvolvimento industrial não se apresentou uniforme ao longo do período considerado, mas relativamente ambígua durante o primeiro governo Vargas (1930-45), relativamente neutra no governo Dutra (1946-51) e nítida apenas no governo Kubitschek. Pimentel Filho *et al* (1985, p. 14) enfatiza que durante o Governo de Juscelino Kubitschek, gozando de amplos incentivos que lhe dava o governo, as grandes empresas oligopólicas estrangeiras, sobretudo europeias, decidiram investir maciçamente no setor manufatureiro no Brasil. A predominância de empresas europeias se explica pelo fato de as empresas norte-americanas estarem ocupadas, no momento, em investir maciçamente na Europa, criando, inclusive, subsidiárias e competindo agressivamente com franceses, ingleses, italianos e alemães, sobretudo.

No governo de Juscelino Kubitschek havia a convicção de ser possível a realização do desenvolvimento do país a partir de um centro econômico único, São Paulo. O dinamismo desse centro irradiar-se-ia para todas as outras áreas e regiões do país. Em decorrência dessa visão, a grande maioria dos investimentos públicos em infraestrutura e empréstimos através do BNDE – Banco Nacional de Desenvolvimento foi canalizado para o Estado de São Paulo, assim como a implantação de complexos industriais (Freitas, 2011, p. 10). Essa política de industrialização centralizada impulsionou o crescimento econômico de São Paulo e da região sudeste, como um todo, todavia, potencializou as desigualdades socioeconômicas e regionais, tendo em vista que o norte e nordeste continuavam com sua economia com base na monocultura aliada ao latifúndio e a indústria rudimentar. Não pairam dúvidas de que o processo de industrialização brasileiro foi altamente concentrador, uma vez que todas as inversões e incentivos cambiais e tarifários, se dirigiam para o Centro-Sul, pois essa região se caracterizava como a mais desenvolvida do país e também a de maior concentração industrial, e esta concentração contribuiu para o aumento das desigualdades regionais, com todas as implicações sociais, políticas e econômicas decorrentes (Almeida, 2004, p. 35). Araújo (1999, p. 02) acrescenta ainda, tratando da concentração espacial da industrialização brasileira, do século passado, no Sudeste, lembra que, “com 11% do território brasileiro, o Sudeste respondia, em 1970, por 81% da atividade industrial do país, sendo que São Paulo, sozinho, gerava 58% da produção da indústria existente”.

A política de desenvolvimento regional, no Brasil, inaugurou-se com a criação pelo Governo Federal das superintendências de desenvolvimento do Nordeste e da Amazônia – SUDENE e SUDAM, através das leis nº. 3.692/59 e 5.173, que visavam estudar e propor diretrizes para o desenvolvimento dessas regiões, com a concessão de câmbio favorecido ou de custo, ou a autorização para o licenciamento de importação sem cobertura cambial, para equipamentos a estas destinados, além da concessão da isenção de quaisquer impostos e taxas a importação de equipamentos destinados ao Nordeste, considerados preferencialmente os das indústrias de base e de alimentação, desde que, por proposta da SUDENE ou ouvido o parecer da mesma, fossem declarados prioritários em decreto do Poder Executivo. Em que pese o avanço das regiões Nordeste e Norte, induzidos por estas políticas regionais de desenvolvimento, essas foram extintas na década de 90 pela comprovação de práticas de corrupção e desvio de recursos públicos. Ressalve-se que, no ano de 2007, através da Lei Complementar nº. 125 foi instituída, novamente, a SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, todavia, até a presente data não vem surtindo efeitos práticos na região em comento.

Em 2007, através do Decreto nº. 6.047, foi instituída a Política Nacional de Desenvolvimento Regional – PNDR, que teve como objetivo a redução das desigualdades de nível de vida entre as regiões brasileiras e a promoção da equidade no acesso a oportunidades de desenvolvimento, e deveria orientar os programas e ações federais no Território Nacional. De acordo com o PNDR a redução das desigualdades regionais teria como norte estimular e apoiar processos e oportunidades de desenvolvimento regional, em múltiplas escalas; e articular ações que, no seu conjunto, promovam uma melhor distribuição da ação pública e investimentos no Território Nacional, com foco particular nos territórios selecionados e de ação prioritária. As estratégias da PNDR, de acordo com o Decreto, devem ser convergentes com os objetivos de inclusão social, de produtividade, sustentabilidade ambiental e competitividade econômica. De forma teórica o Plano Nacional de Desenvolvimento Regional seria importantíssimo para diminuir as desigualdades regionais, todavia, o mesmo não vem sendo incluído como prioridade do Governo Federal, tendo em vista que já se passaram mais de 06 (seis) anos e os seus resultados ainda não são visíveis. Bevilacqua (2013, p. 76) reforça a ausência de efetividade da Política Nacional de Desenvolvimento Regional – PNDR. Neste contexto, Faria (2009, p. 100) reforça que “são muitos os motivos ensejadores da guerra fiscal, mas a falta de uma política de

desenvolvimento (nacional e regional) é, sem dúvida alguma, o principal deles. Caberia ao Governo Central a condução de tal processo, nos termos constitucionais, o que não vem ocorrendo, acarretando a fragilização de sua capacidade de regular as relações federativas. Assim, diante da omissão, os Estados passam a se enfrentar, na ânsia de atrair investimentos para os seus territórios³⁸.

Não é por outra razão que Francisco de Oliveira (*apud* KARAN, 2012, p. 17) comparou o modelo de desenvolvimento do Brasil à figura do ornitorrinco. Tal como o singular animal, híbrido, não exatamente mamífero ou réptil, antes ambos, o Brasil produzido por nossas elites é uma combinação esdrúxula de modernidade e atraso. Uma sociedade desigualitária sem remissão, impossibilitada de superar seu subdesenvolvimento pelas antigas brechas da segunda revolução industrial e simultaneamente desprovida de bases internas para realizar uma ruptura no atual paradigma de acumulação. Desigualdade tão solidamente incrustada que se manteve alheia aos períodos de intenso crescimento econômico, chegando mesmo a magnificar-se com a modernização urbano-industrial do século XX.

O problema da desigualdade no Brasil, conforme já advertiu Furtado (1981), mostra-se com maior transparência e brutal nitidez no Nordeste. Neste se mostra sem disfarces as malformações maiores do “desenvolvimento” brasileiro, em grau crônico nos Estados-membros mais pobres do Nordeste, como, por exemplo, a Paraíba.

3.2 POLÍTICAS ESTADUAIS DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL: TEORIA ESTRUTURALISTA E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

Furtado (1981, p. 16) já havia enfatizado que para diminuir as desigualdades regionais, principalmente do Nordeste, seria necessário uma política de desenvolvimento regional em que a ação governamental teria que ser:

conduzida simultaneamente em torno de três eixos principais. O primeiro assumiria a forma de transferência maciça de recursos para a região pelo menos por um decênio; o segundo teria por objetivo introduzir modificações estruturais que produzam melhoras sensíveis, nas condições de vida e na capacidade de iniciativa da massa trabalhadora rural; e o terceiro visaria a aumentar de forma substancial a participação do Nordeste na atividade industrial do País, numa forma de complementação com o Centro-sul que não

³⁸ A falta de política regional por parte do Governo Federal, já havia sido denunciada por Tânia Bacelar de Araújo (1999, p. 13) quando lembra que “uma das principais características da fase recente – anos 90 – no que se refere à dinâmica da organização territorial do Brasil e à questão das desigualdades regionais é a inexpressiva presença de políticas regionais explícitas do Governo Federal, associada a uma atomização de esferas de tratamento do regional, o que provoca, no pouco que sobrou do passado, superposição de esforços, desconexão de iniciativas, e revela, ao final, falta de prioridade.

crie dependência e sim tenha em conta as particularidades sociais e ecológicas da região mais pobre.

Todavia, até a presente data, percebe-se a ausência de uma política regional efetiva patrocinada pela esfera federal para contrabalançar a tendência à concentração das atividades econômicas modernas no Estado de São Paulo (Rezende e Afonso, 2006, p. 44), permanecendo o Nordeste como sendo a “face do Brasil em que transparece com brutal nitidez o sofrimento de seu povo” (Furtado, 1981, p. 13).

Partindo da premissa de que o desenvolvimento regional, no Brasil, é um objetivo fundamental do Estado previsto no art. 3º, inc. III, da Constituição Federal de 1988, associado à ausência de uma política de desenvolvimento para o Nordeste, os seus Estados-membros têm concedido incentivos fiscais e financeiros para atrair indústrias para o seu território, justificando a dificuldade de fomentar o desenvolvimento local sem a existência de crescimento econômico e, sem a política tributária de renúncia fiscal, as empresas não se instalariam nos entes subnacionais pela ausência dos fatores externos favoráveis.

Os Estados-membros têm criado as suas próprias políticas de desenvolvimento (ou simplesmente de crescimento econômico), de forma desordenada e descontínua, principalmente utilizando o ICMS como instrumento extrafiscal de atração de novos empreendimentos, bem como para manter os já existentes, mediante a sua desoneração parcial ou total. Partindo do estereótipo clássico de que as regiões periféricas para se desenvolverem precisariam se industrializar, verifica-se que as políticas de incentivos fiscais adotadas pelos Estados brasileiros, mediante as desonerações de ICMS para estimular a industrialização e, supostamente, alcançar o desenvolvimento possui viés no pensamento cepalino. Esta política de concessão de incentivos fiscais de ICMS, para promover o desenvolvimento regional, com a atração de novos empreendimentos, sofre severas críticas de Ferreira (2010, p. 1) ao lembrar que:

A tributação é fato jurídico-econômico-social que transcende a vontade individual. Todos os agentes econômicos inseridos na sociedade (pessoas físicas e jurídicas) são impelidos a contribuir para a manutenção do Estado. Contudo, a tributação sobre a pessoa física tem sido agravada, através dos tributos diretos incidentes sobre a renda e o patrimônio e dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo. Em sentido inverso, constata-se a crescente desoneração tributária do capital, da produção, enfim, da pessoa jurídica. A tributação direta se distancia cada vez mais da atividade econômica privada e, no caso de impossibilidade do afastamento da incidência

tributária, à pessoa jurídica é conferida a faculdade de agregar o ônus tributário ao preço dos bens, produtos, mercadorias e serviços vendidos, repassando também o ônus financeiro à sociedade.

A concessão de benefícios fiscais nos tributos indiretos representa ofensa ainda mais grave à sociedade, porque, neste caso, o ônus tributário não é atribuído à pessoa jurídica, mas àquele que consome. Na verdade, a concessão de benefícios fiscais nos tributos indiretos é medida que além de onerar a sociedade – uma vez que é esta que arca com o ônus tributário – ainda desvirtua a lógica da tributação, na medida em que introduz mecanismo de transferência de riqueza da sociedade para a atividade econômica.

Noutro giro, Machado (2004, p. 213) defende a constitucionalidade das medidas de guerra fiscal mediante a concessão de incentivos fiscais de ICMS, desde que promovidas pelos Estados pobres da federação, na tentativa de concretizar o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, de reduzir as desigualdades regionais. De acordo com o autor, apenas neste caso seria possível flexibilizar a proibição de concessão de benefícios fiscais de ICMS, de forma unilateral pelos Estados. No mesmo sentido, Coutinho (2013, p. 275) entende que “na ausência de uma política nacional de desenvolvimento, são legítimos os incentivos fiscais concedidos pelos Estados na busca do seu desenvolvimento”.

Dentre os instrumentos utilizados pelos Estados-membros, em busca do desenvolvimento regional, ou crescimento econômico, temos a concessão de incentivos fiscais de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para a instalação de novas empresas e indústrias, bem como para a sua modernização ou ampliação. A concessão dos incentivos fiscais, dentre eles o crédito presumido, têm ocasionado a chamada Guerra Fiscal entre os Estados-membros que buscam atrair empresas instaladas em outros territórios da Federação para o seu território mediante renúncia de arrecadação tributária. A disputa por atração de empreendimentos privados, por parte dos Estados-membros, mediante renúncia de tributos, visando o incremento da atividade econômica local e as suas externalidades positivas são políticas constantes na federação brasileira e uma necessidade dos entes subnacionais menos desenvolvidos, especialmente no Norte e Nordeste em face da inércia do Governo Federal.

Todavia, é preciso considerar que a concessão de incentivos fiscais por parte dos Estados-membros, mesmo os periféricos, atingem toda a Federação incluindo os demais Estados pobres e não apenas os Estados mais desenvolvidos, razão pela qual relativizar a norma que exige a autorização do CONFAZ, quando o benefício for concedido pelos Estados mais pobres, como, por exemplo, Paraíba, pode comprometer as finanças de

toda a Federação. A diminuição das desigualdades regionais, ou o desenvolvimento regional, deve ser buscado de forma interligada entre a União e os demais entes da federação, de forma coordenada em que todos ganhem, e não mediante renúncia de receita de ICMS, concedida de forma unilateral pelos Estados comprometendo a sua receita, dos seus municípios, bem como da Federação como um todo.

3.2.1 Mensuração da Redução de Receita de ICMS do Estado da Paraíba decorrente da Concessão de Subsídios Fiscais, com ênfase no crédito presumido.

De acordo com o art. 14, §1º A, da Lei Complementar nº. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

A seguir é apresentado demonstrativo da renúncia de receita do Estado da Paraíba no período objeto desta pesquisa, 2001 a 2013. A tabela abaixo foi inicialmente elaborado por Ferreira (2010), com os dados de 2001 a 2006. Aos dados iniciais, todavia, acrescentamos as colunas da renúncia de receitas do ICMS – Crédito Presumido e renúncia de receita do ICMS – FAIN para aproximá-la do objeto desta pesquisa. A tabela apresenta os valores do PIB a preço corrente, das receitas totais estimadas, das receitas do ICMS estimadas, renúncias de receitas do ICMS, renúncias de receitas do ICMS – FAIN e renúncia de receitas do ICMS – Crédito Presumido, previstos nas leis orçamentárias, relativos ao período de 2001 a 2013, além das receitas totais realizadas e receitas do ICMS realizadas.

Tabelas 1 – Dados do PIB, da Receita Pública, do ICMS arrecadado e da Renúncia de receita no campo de incidência do ICMS (em R\$ milhão)

**VALORES ESTIMADOS
(EM LEIS ORÇAMENTÁRIAS)**

VALORES REALIZADOS

RECEITAS		RENÚNCIAS DE RECEITAS				RECEITAS		
Ano	PIB à preços correntes	TOTAL	ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO	TOTAL ICMS	FAIN	RECEITA TOTAL REALIZADA	RECEITA DO ICMS REALIZADA
2001	10.848.545.015,10	2.495.654.000,00	687.000.000,00	2.945.000,00	48.119.000,00		2.685.292.403,97	899.732.701,53
2002	12.433.902.136,78	2.569.398.900,00	908.000.000,00	0,00	58.573.157,67		2.291.264.590,08	914.663.026,50
2003	14.157.834.219,25	2.876.960.061,00	930.000.000,00	4.417.500,00	72.834.000,00		2.622.580.147,06	1.007.196.337,06
2004	15.022.398.848,73	3.542.385.778,00	1.006.129.000,00	4.295.000,00	73.951.000,00		2.882.373.904,07	1.139.712.515,15
2005	16.868.638.457,14	4.200.129.414,41	1.227.953.286,48	11.750.000,00	102.952.100,02	86.000.000,00	3.702.968.118,65	1.317.435.888,24
2006	19.951.314.803,70	4.580.004.192,51	1.511.699.003,92	16.700.000,00	113.715.000,00	90.000.000,00	4.235.272.743,75	1.521.427.006,62
2007	22.201.750.121,04	4.902.145.150,25	1.662.344.186,49	25.224.426,00	133.647.544,00	98.000.000,00	4.583.713.031,91	1.668.620.323,44
2008	25.696.641.027,22	6.297.068.192,94	1.899.704.328,73	45.719.500,00	163.683.900,00	150.000.000,00	5.535.886.162,27	1.916.476.945,70
2009	28.718.598.466,36	6.466.991.615,26	2.092.932.000,00	48.799.450,00	179.580.290,00	162.000.000,00	5.647.228.719,94	2.144.615.315,72
2010	31.947.058.518,16	6.822.590.766,40	2.506.596.725,27	78.506.405,00	231.478.159,00	202.500.000,00	5.833.929.072,62	2.579.157.207,98
2011	35.443.831.519,00	7.654.325.413,86	2.790.224.970,90	185.087.921,67	347.208.179,60	233.132.850,00	6.898.210.911,58	2.876.772.868,43
2012		8.756.296.486,68	3.302.258.137,55	282.299.520,21	453.128.625,81	271.093.908,33	7.356.071.400,52	3.317.868.484,94
2013		10.550.349.096,13	3.678.644.108,21	348.535.433,37	550.348.708,54	320.267.731,62	8.670.428.746,69	3.853.739.764,76

Fonte: IBGE, IPEA, SEPLAN e ALPB
Elaborado: pelo autor.

É importante ressaltar que a análise dos montantes nominais não permite enxergar as variações ocorridas no período analisado. A fim de contornar essa dificuldade, optamos por proceder à análise das variações acumuladas reais, descontadas o deflator implícito do período. Assim, evitamos comparar valores nominais, dando prevalência aos valores relacionais. De início, interessa-nos identificar como as receitas públicas estimadas nas leis orçamentárias, do período de 2002 a 2013, se comportaram em relação crescimento econômico da Paraíba. O Gráfico 1 mostra esta realidade.

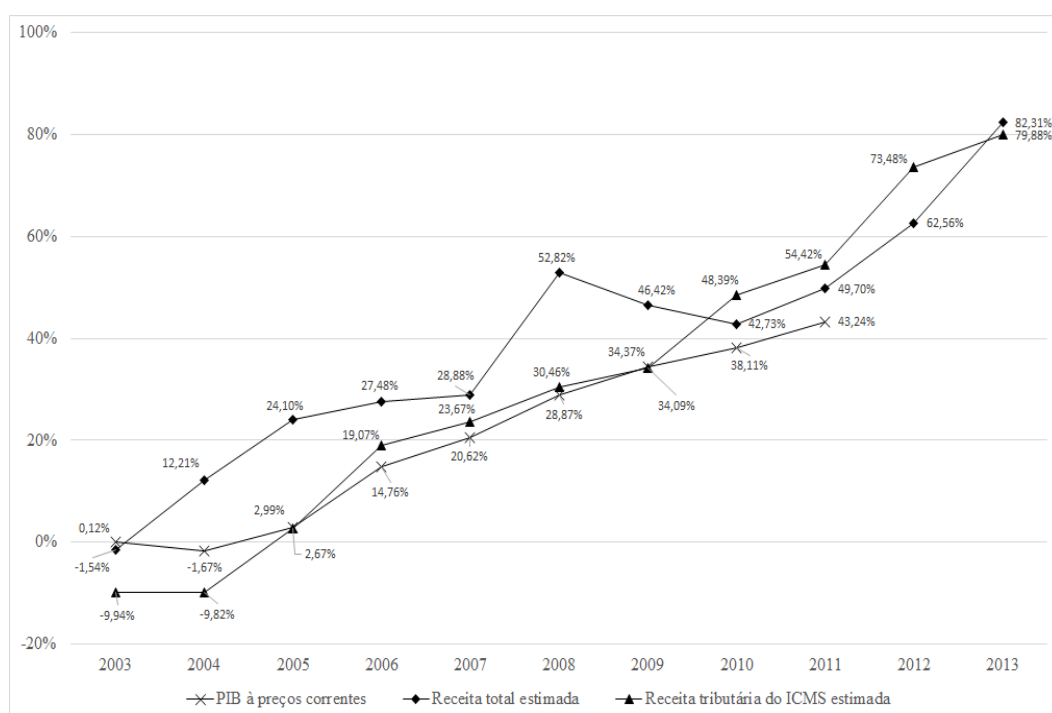


Gráfico 1 – Variação real acumulada do PIB, das receitas total e tributária do ICMS estimadas.

Os resultados mostram que até 2011³⁹ as variações das receitas estimadas nas leis orçamentárias foram compatíveis como crescimento econômico da Paraíba. A análise da variação acumulada das receitas total e tributária do ICMS realizada também indica um comportamento tendencial compatível com o crescimento econômico do período. É o que mostra o gráfico 2 abaixo.

³⁹ Até a conclusão desta dissertação não foi disponibilizado, pelos órgãos oficiais, o PIB à preço correntes dos anos de 2012 e 2013, justificando, dessa forma, a não inclusão nesta pesquisa.

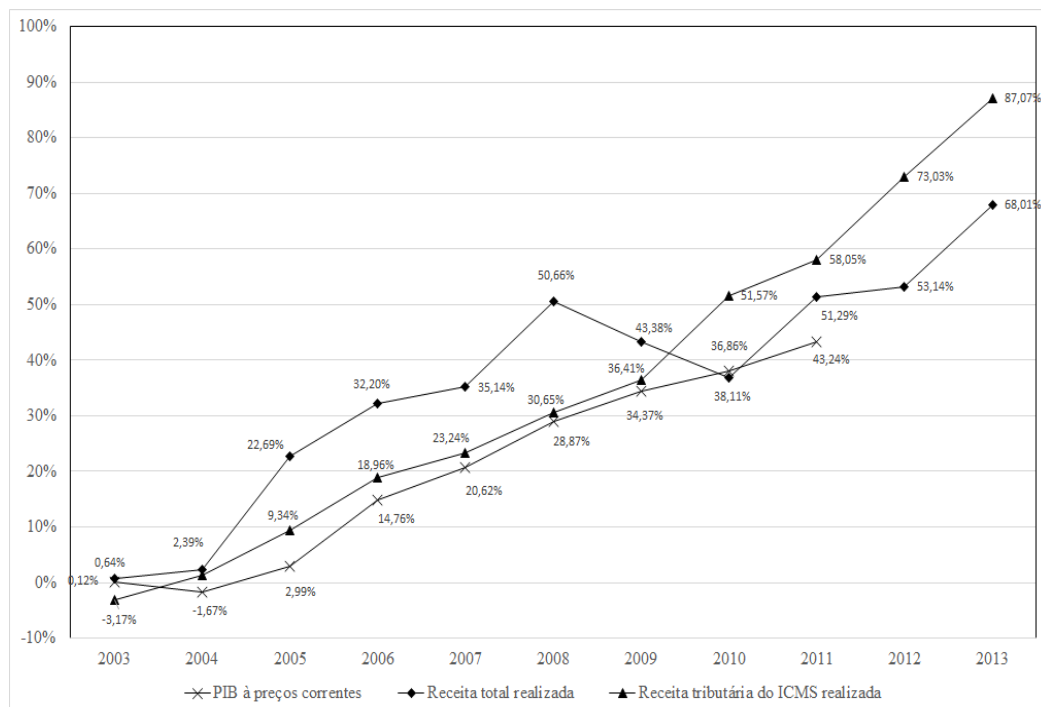


Gráfico 2 – Variação real acumulada do PIB à preços correntes, das receitas total e tributária do ICMS realizadas

Evidentemente que as leis orçamentárias, enquanto peças de gestão e planejamento da atividade financeira do Estado, devem guardar pertinência com a realidade econômica. A questão que se coloca, uma vez observado esta pertinência em relação às políticas públicas, é se a política de renúncia de receitas da Paraíba experimentou variações compatíveis com o crescimento econômico. O gráfico 3 mostra esta realidade.

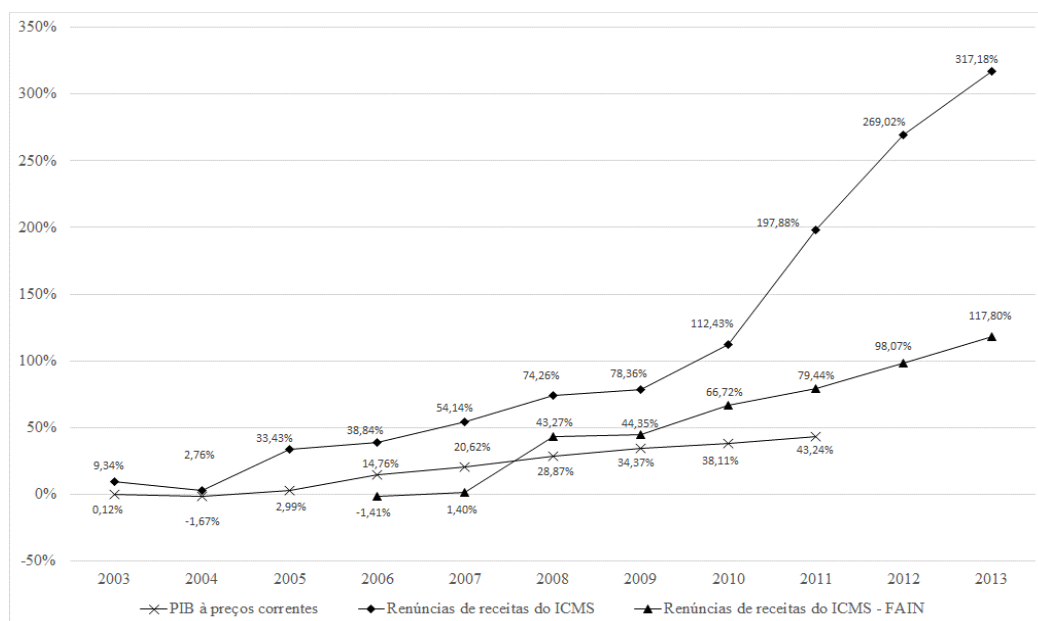


Gráfico 3 – Variação real acumulada do PIB à preços correntes, das renúncias de receitas do ICMS e de receitas do ICMS - FAIN

No período de 2002 a 2011, enquanto o PIB teve um incremento real acumulado de 43,20%, as renúncias no campo de incidência do ICMS experimentaram um incremento de 317,18%. Isso denota que o planejamento das renúncias de receitas não encontra pertinência com a realidade econômica e financeira do Estado da Paraíba. Esta realidade pode ser aferida através da relação entre renúncias de receitas do ICMS e receitas tributárias do ICMS estimadas, conforme o gráfico a seguir.

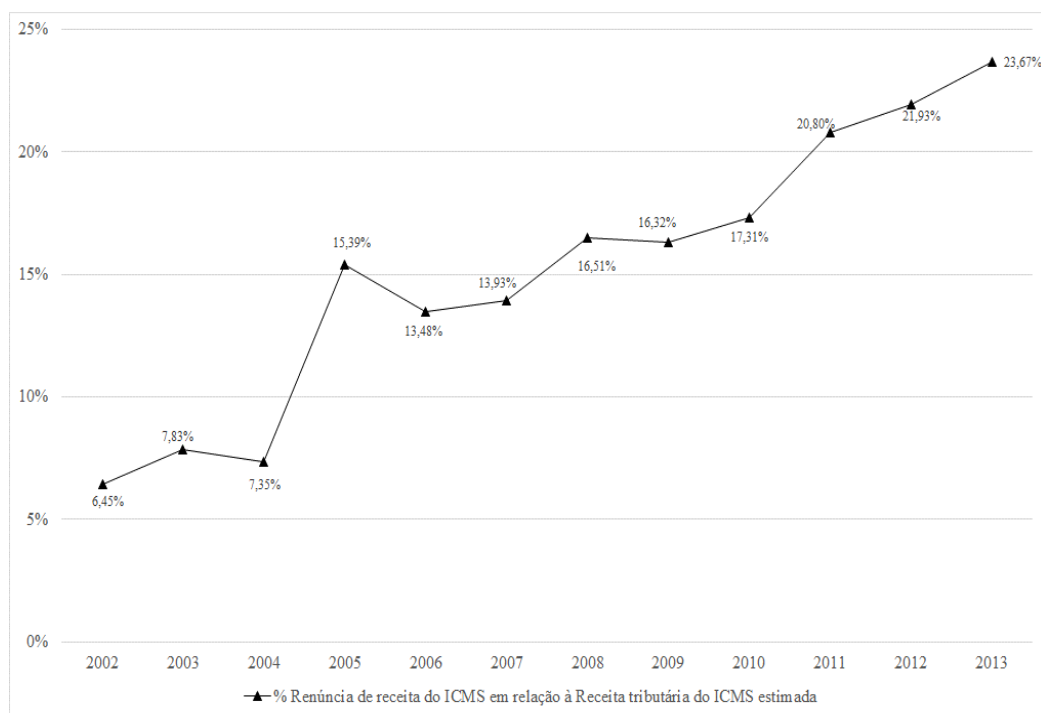


Gráfico 4 – Variação da renúncia de receita do ICMS em relação à receita tributária do ICMS estimada

Em 2002 a renúncia de receitas do ICMS representava apenas 6,45% das receitas tributárias do ICMS estimadas na lei orçamentária. Em 2013, representava 23,67% das receitas tributárias do ICMS. Ademais, a decomposição da renúncia de receitas em suas várias modalidades permite apurar comportamentos interessantes. O próximo gráfico mostra a variação real acumulada da renúncia de receitas do ICMS, renúncia de receitas do ICMS – Crédito Presumido e renúncia de receitas do ICMS – FAIN.

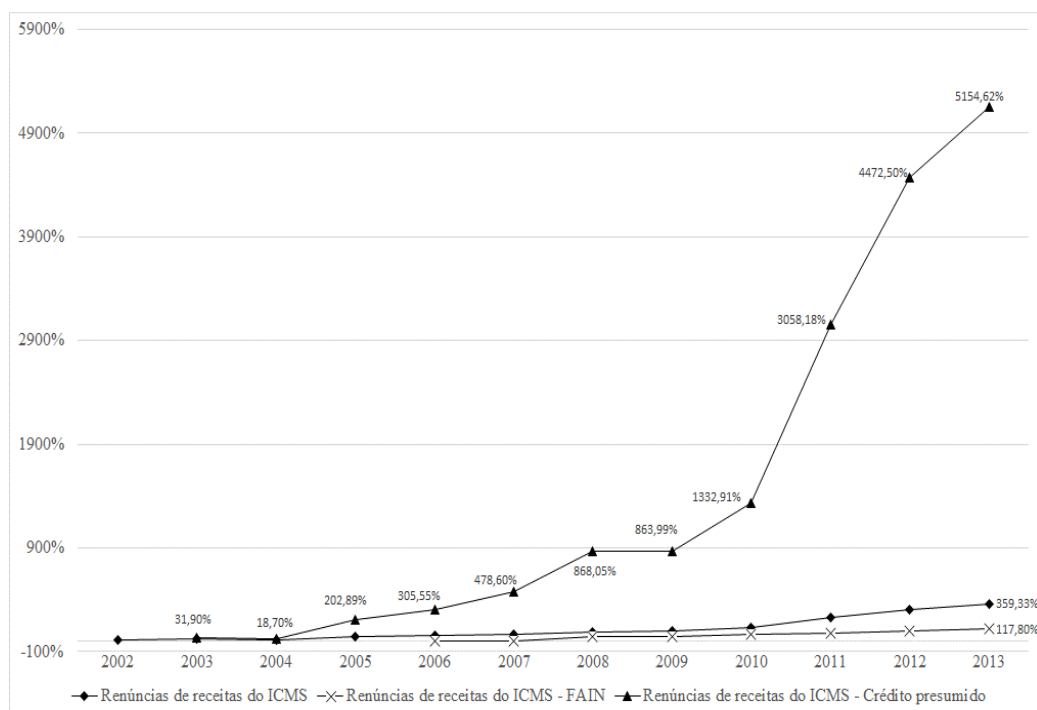


Gráfico 5 – Variação real acumulada da renúncia de receitas do ICMS, renúncia de receitas do ICMS – Crédito Presumido e renúncia de receitas do ICMS – FAIN

No período de 2001 a 2013, as renúncias de receitas do ICMS – Crédito Presumido experimentaram um incremento real acumulado de 5.154,62%, desproporcional a qualquer indicador econômico e financeiro do Estado da Paraíba. Somado a isto, deve ser ressaltado que a modalidade de crédito presumido carrega a impossibilidade de fiscalização do Poder Executivo por quaisquer dos órgãos de controle.

No que tange ao período de 2007 a 2013 os dados revelam que os gestores públicos continuam renunciando cada vez mais recursos de ICMS, com o discurso de fomentar o crescimento econômico, todavia, um dado alarmante é que a renúncia de ICMS está sendo multiplicada através do crédito presumido e não da isenção, que possui uma legislação pormenorizada, bem como maior controle e transparência, ao passo que o crédito presumido é um instituto novo, sem regulamentação exauriente, bem como de difícil controle externo. Por exemplo, os dados indicam que em 2007 o crédito presumido de ICMS foi orçado em R\$ 25.224.426 e a isenção em R\$ 54.134.000. Ou seja, a isenção era mais de 100% superior ao crédito presumido nominal. Por sua vez em 2010, o crédito presumido de ICMS foi orçado em R\$ 79.826.405,00 e a isenção em R\$ 72.183.947,00. Ou seja, a isenção, em 2010, já passou a ser inferior ao crédito presumido. Essa tendência se verifica nos anos seguintes, cujo

aumento do crédito presumido foi astronômico quando comparado com a isenção, já que em 2011 o crédito presumido de ICMS foi orçado em R\$ 185.087.921,67 e a isenção em R\$ 77.696.999,62. Em 2012, o crédito presumido de ICMS foi orçado em R\$ R\$ 282.297.508,21 e a isenção em R\$ 82.600.764,63. Em 2013, o crédito presumido de ICMS foi orçado em R\$ 348.535.433,37 e a isenção em R\$ 104.513.520,37.

ANO	2007	2010	2013
CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS	R\$ 25.224.426	79.826.405,00	R\$ 348.535.433,37
ISENÇÃO DE ICMS	R\$ 54.134.000	R\$ 72.183.947,00	R\$ 104.513.520,37

Apesar dessa dissintonia entre renúncia de receitas e realidade econômica e financeira do Estado da Paraíba, deve-se esperar, por evidente, que a política de renúncia de receitas, enquanto política pública destinada a fomentar a geração de emprego e renda tenha alcançado seus fins, por isso, interessa-nos investigar os indicadores socioeconômicos da Paraíba no período investigado. A fim de proceder esta análise, escolhemos indicadores das áreas temáticas emprego, renda e sociais, todos disponibilizados em séries históricas pelo IPEA.

O primeiro indicador diz respeito à população economicamente ativa e à população ocupada. O gráfico a seguir mostra os números:

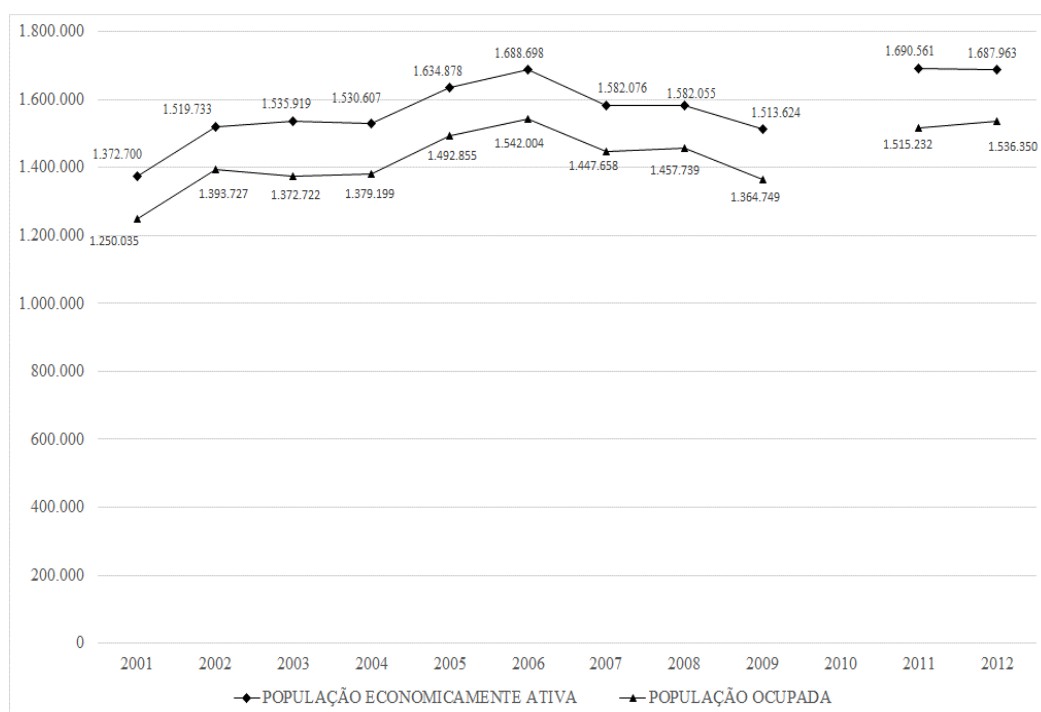


Gráfico 6 – População economicamente ativa e a população ocupada

De 2001 a 2012 a população ocupada elevou-se de 1.250.035 para 1.536.350 pessoas, ou seja, um incremento de apenas 22,90%. Este incremento, no entanto, não observa qualquer tendência comportamental com o crescimento econômico ou com a política de renúncia de receitas do período. No mesmo período os rendimentos médios mensais, por pessoa ocupada, teve a seguinte evolução:

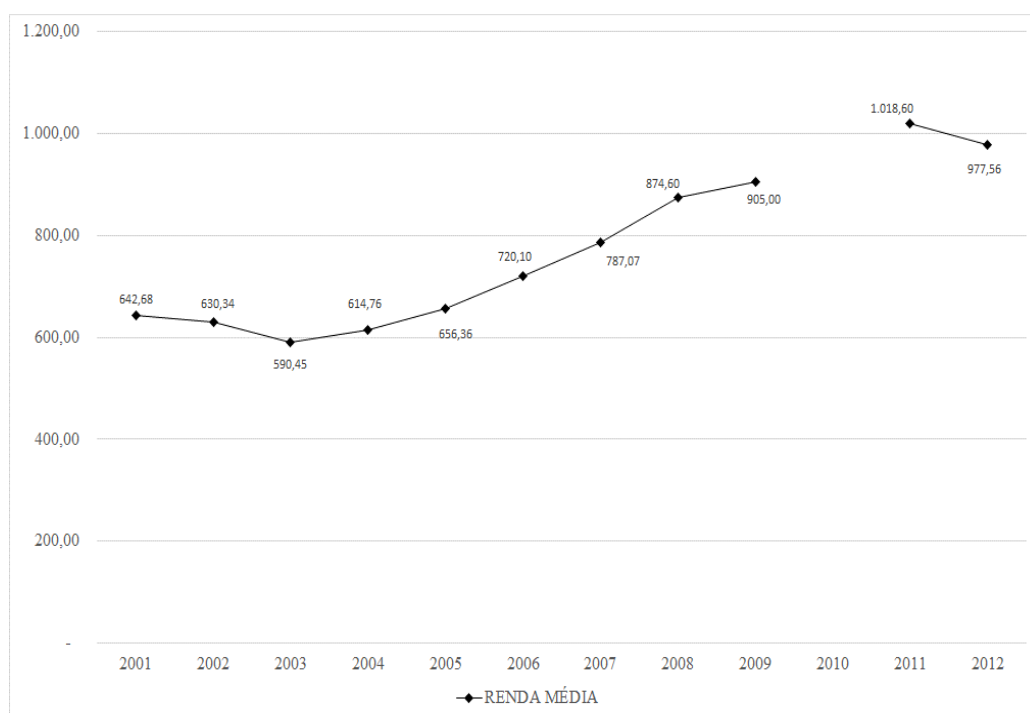


Gráfico 7 – Renda média

De 2001 a 2012 a renda média elevou-se de R\$ 642,68 para R\$ 977,56, um incremento nominal de 52,11%. Só a título de comparação, o deflator implícito do mesmo período foi de 152,55%, indicando que a renda média teve perdas consideráveis.

Em relação à estrutura de apropriação da riqueza na Paraíba, no período investigado, também não se observa nenhuma grande alteração. O gráfico a seguir mostra proporção da renda apropriada pelos indivíduos pertencentes ao grupo dos 1% mais ricos e 50% dos mais pobres.

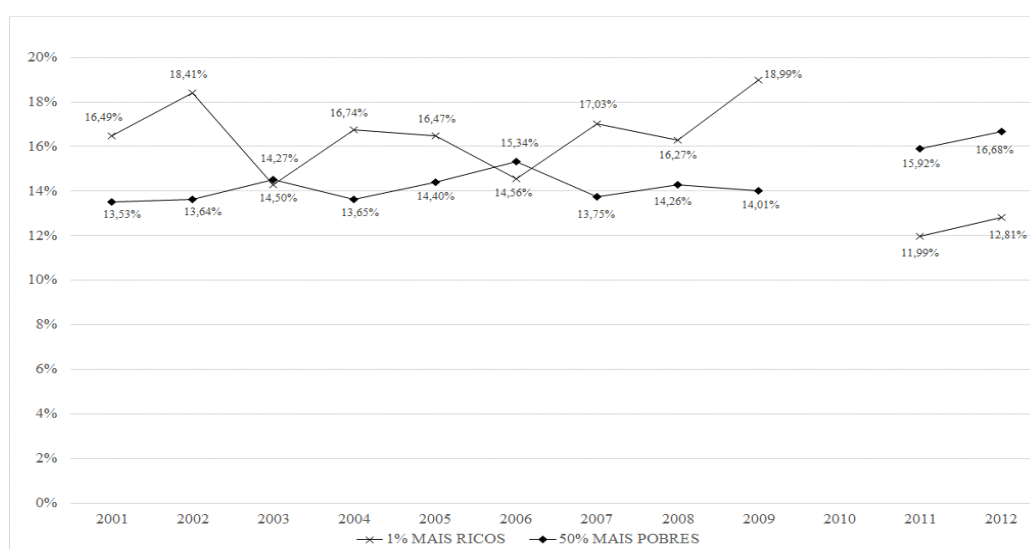


Gráfico 8 – Proporção da renda apropriada pelos indivíduos pertencentes ao grupo dos 1% mais ricos e 50% dos mais pobres

No período analisado, verifica-se que a renda apropriada pelos 1% mais ricos decresceu de 16,49% para 12,81%, isto é, apenas 3,68%. Por sua vez, a renda apropriada pelos 50% mais pobres, elevou-se de 13,53% para 16,68%, ou seja, 3,15%. A estrutura de apropriação da renda na Paraíba denota uma situação de extrema concentração de renda. De fato, o Coeficiente de Gini do período aponta essa realidade, conforme o gráfico abaixo.

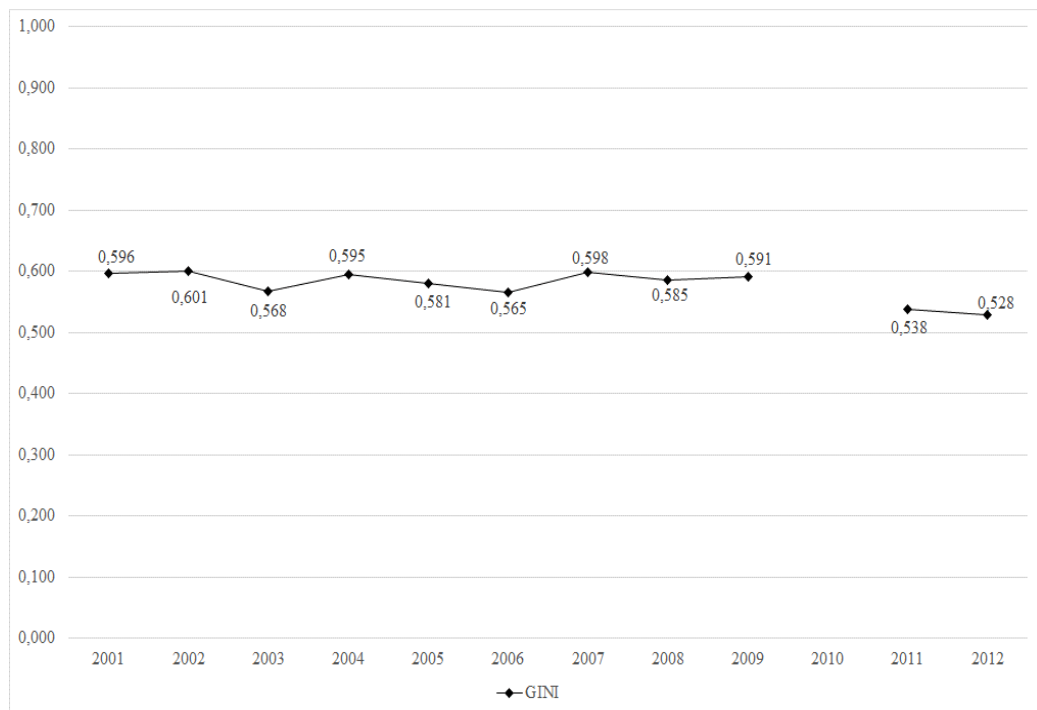


Gráfico 9 – Coeficiente de Gini⁴⁰

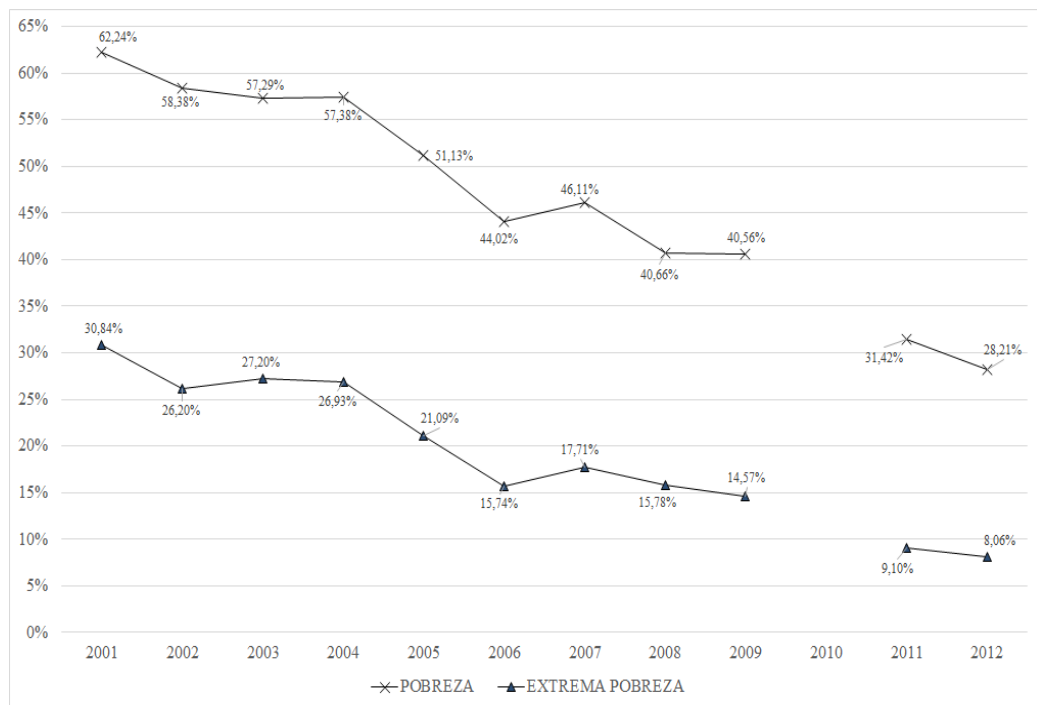


Gráfico 10 – Coeficiente de Gini

Por tudo o que foi mostrado acima, o esforço estatal através da política pública de renúncia de receitas não foi capaz de alterar significativamente a realidade

⁴⁰ Medida de desigualdade de renda desenvolvido pelo italiano Corrado Gini em que 0 corresponderia a uma completa igualdade de renda e 1 a total desigualdade.

socioeconômica no Estado da Paraíba. Por evidente, ao que tudo indica é que a maciça desoneração tributária no campo de incidência do ICMS, no período investigado, não se desdobrou em desenvolvimento regional. Ademais, frise-se que o crescimento econômico do PIB da Paraíba, e a diminuição da pobreza, não podem ser atribuídos às renúncias fiscais, tendo em vista a interferência de inúmeros fatores externos que atuaram de fora para dentro, como por exemplo, os programas do Governo Federal de transferência de renda pelo Bolsa Família etc.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A enorme desigualdade socioeconômica existente entre as regiões do Brasil, associada à ausência efetiva de uma Política Nacional de Desenvolvimento Regional – PNDR, tem se tornado fator determinante para o enfraquecimento do Federalismo Brasileiro, com consequências nefastas para todo o país. Isso porque os entes subnacionais, no qual incluímos o Estado da Paraíba, têm se utilizado de políticas tributárias de renúncia fiscal, principalmente com a concessão de crédito presumido de ICMS para atrair empresas para o seu território, utilizando-se da concepção cepalina, de que o desenvolvimento de regiões periféricas estaria atrelado à industrialização e ao crescimento econômico, bem como fundamentando tal prática no direito ao desenvolvimento, e ainda no objetivo fundamental da República de reduzir as desigualdades regionais e sociais, previstas nos arts. 3º, inc. III e 170, VII da CF/88.

O Estado da Paraíba tem concedido crédito presumido de ICMS, para empresas instaladas no seu território, através de Decretos do Executivo, bem como de meros Termos de Acordo de Regime Especial de Tributação – TARE, sem a observância do procedimento constitucional que, exige a autorização de todos os Estados e Distrito Federal, através da celebração de Convênio no CONFAZ, para em ato contínuo, instituí-lo mediante Decreto Legislativo.

Em que pese entendermos que os Estados-membros encontram-se legitimados para implementarem as suas próprias políticas de desenvolvimento, principalmente observando as suas necessidades e potencialidades endógenas, mediante planejamento e incentivos fiscais e financeiros, é questão *sine qua non* que esta política seja realizada de forma planejada, com eficiência para evitar desperdício de recursos públicos, e observando os princípios constitucionais, pois, se limitar-se a desonerar a iniciativa privada de forma aleatória e com privilégios direcionados, não possuirá legitimidade e deverá ser reprimido.

É necessário, para a concessão dos incentivos fiscais, que sejam mensuradas as reais vantagens sociais advindas dessa desoneração, até porque, só terá legitimidade na concessão de incentivos fiscais se houver um efetivo retorno social equivalente aos recursos públicos gastos ou renunciados (Coutinho, 2013, p. 113). Shoueri (2005) ainda adverte que “não pode a redução de desigualdades regionais ser mote para que se deixem de lado os demais princípios da ordem econômica”, como os princípios da isonomia, legalidade e publicidade.

É imprescindível o emprego de mecanismos para o incremento da racionalidade das escolhas para identificar quais são os setores que devem ser incentivados; quais são as potencialidades locais, pois, conforme ensina Furtado (1999, p. 03-04), o desenvolvimento, enquanto processo endógeno deve ser impulsionado com maior participação do povo na tomada de decisões e explorando as potencialidades das culturais locais.

Neste ínterim, é preciso mensurar o custo benefício do incentivo concedido para que os incentivos fiscais não saiam do eixo da busca pelo desenvolvimento humano e regional para meras transferências de recursos públicos à satisfação de interesses privados, pois, conforme Catão (2004, p. 109) é “farta a produção de incentivos fiscais no Brasil, feita, muitas vezes, a “pretexto” de estímulo a novas indústrias ou atividades econômicas, quando na verdade se prestaram para propagar o clientelismo, o nepotismo e outras ações não menos nefastas, de forma a instituir privilégio subjetivo e inconstitucional”.

Nas políticas de concessão de incentivos financeiros e fiscais, os Estados enfatizam no discurso o desenvolvimento, a criação de empregos diretos e indiretos, todavia, não se fala da robotização do setor, da drenagem dos cofres públicos e de outras infraestruturas e que o lugar deve, a cada dia, conceder mais privilégios, criar – permanentemente – vantagens para reter as atividades das empresas, sob ameaça de deslocamento (SANTOS e SILVEIRA, 2001, p. 112-113) Bem como não se considera que os empregos gerados, são, na sua grande maioria, de baixa qualidade com salários ínfimos, aquém das necessidades humanas.

Ademais, Ferreira (2010) reforça que a renúncia de receitas esconde uma realidade pouco revelada pelos discursos político, econômico e jurídico: a ineficiência econômica. O que comumente se chama de eficiência econômica – e, consequentemente, a sobrevivência do agente econômico no mercado – pode, na verdade, omitir o consumo de recursos públicos em detrimento, inclusive, da própria sociedade. Evidentemente que o custo social da manutenção no mercado de agentes econômicos ineficientes necessita ser compensada (justificada) através de ganhos sociais, o que, no caso concreto ficou constatado que não houve.

Analisando os segmentos beneficiados com os favores fiscais do crédito presumido, com raras exceções, como os concedidos para as indústrias de informática e automação, em que o Decreto obriga as empresas a firmarem convênios com Instituições de Ensino de nível médio e superior do Estado da Paraíba com vistas a

acompanhar, atualizar e desenvolver tecnologias, os demais são para atividades que geram poucos empregos, como os atacadistas em geral e os atacadistas de drogas e medicamentos, como também outros que exigem mão-de-obra com baixa qualificação, como o setor de confecções, calçadistas e plástico, em que as condições de trabalho são precárias. Até mesmo na fábrica de montagem de computadores – N3 Computadores, instalada em Campina Grande/PB, a mão de obra da fábrica, em 2012, era de 165 funcionários, dos quais, apenas dois eram engenheiros, outros eram técnicos formados na Escola Técnica Redentorista e a grande maioria dos funcionários (os montadores) são formados por pessoas sem exigência de formação profissional, apenas a habilidade manual (Alves, 2012, p. 70).

O setor atacadista, por exemplo, é um típico exemplo de que a concessão do crédito presumido não tem como foco o desenvolvimento regional, pois “se caracteriza por baixos investimentos em produção local e por baixo potencial de geração de externalidades positivas locais pela empresa incentivada” (Castilho, 2012, p. 122).

Ademais, não existe na Paraíba a quantificação do que o Estado deixou de arrecadar com a concessão do crédito presumido, tendo em vista que a Lei Orçamentária Anual – LOA apenas orça quanto se deixará de receber, todavia, trata-se de mera suposição que não encontra qualquer vinculação com a realidade fática. Ressalve-se que seria possível materializar o valor renunciado, para tanto, seria necessário considerar a diferença entre o que um contribuinte recolheu de forma efetiva e quanto deveria ter recolhido se não gozasse do benefício fiscal, o que se denomina de “método da receita perdida”, todavia este método não é utilizado no Estado da Paraíba.

Analisando as concessões de incentivos fiscais de ICMS, especificamente o crédito presumido, no Estado da Paraíba, entre os anos de 2001 a 2013 chegamos às seguintes conclusões:

A concessão do crédito presumido, como espécie de renúncia de receita tributária, não é concedido, no Estado da Paraíba, com a transparência e publicidade exigida pelo Estado Democrático de Direito. Esta assertiva possui como pontos de partidas o fato de, no sítio da Receita Estadual da Paraíba⁴¹, se o contribuinte ou qualquer cidadão for consultar em Legislação – leis, por crédito presumido, não encontrará nenhuma “lei” que trata dessa espécie de benefício fiscal, o que, *a priori*, já caracteriza a ausência de transparência da concessão do incentivo fiscal em comento,

⁴¹ <http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/search.zhtml?q=cr%E9dito+presumido&wm=wr&o=0&ps=20&ul=LEIS%2F>

pois dificulta o acesso do contribuinte para fazer gozo do mesmo, bem como dificulta a fiscalização dos órgãos competentes e da sociedade.

Ademais, no portal da transparência do Estado da Paraíba, no link de consultas, é disponibilizado ao cidadão apenas informações relativas às receitas, despesas, contratos e convênios, licitações, servidores, todavia, não disponibilizaram para consulta os valores que deixaram de ser arrecadados em virtude dos incentivos fiscais, de forma clara e transparente. Apenas no link ‘norma orçamentária’, em Lei Orçamentária Anual, é possível, parcialmente, encontrar os valores orçados, ou seja, meras previsões, que serão renunciados a título de incentivos fiscais, que não espelham a realidade fática. Por todo o exposto, é possível concluir que as informações sobre os créditos presumidos concedidos pelo Estado da Paraíba não possuem ampla transparência e a publicidade, ao revés são tidas como informações supostamente sigilosas.

Castilho (2012, p. 159) ainda adverte que a ocultação dos montantes dos benefícios e de seus favorecidos – falta de transparência, atrelado ao clima de medo instaurado pela guerra fiscal de ICMS e a minoração da atuação dos freios e contrapesos ao Executivo aumentam ainda a possibilidade de corrupção de governantes, em comparação com o risco enfrentado pelas formas lícitas de competição fiscal.

Numa democracia a publicidade é a regra básica do poder e o segredo, a exceção, o que significa que é extremamente limitado o espaço dos segredos de Estado. A constituição de 1988 alinha-se a essa tendência de publicidade ampla a reger as atividades da Administração, invertendo a regra do segredo e do oculto que predominava. O Acesso a informações provindas dos órgãos públicos incide não somente sobre matérias de interesse do próprio indivíduo, mas também sobre matérias de interesse coletivo e geral (MAUDAUR, 2013, p. 144).

Oliveira (2011, p. 543) calcifica que não pode haver em um Estado Democrático de Direito, no qual o poder reside no povo (art. 1º, parágrafo único, da CF), ocultamento aos administrados dos assuntos que a todos interessem e muito menos em relação aos sujeitos individualmente afetados por alguma medida. Ou seja, pelo princípio constitucional da transparência, todos os atos da administração devem ser dados a mais ampla publicidade, sendo vedada a ocultação de informações, principalmente, quando envolvem renúncia de receitas públicas.

O crédito presumido, regra geral, é concedido de forma ilegal e inconstitucional. De acordo com art. 150, §6º. da Constituição Federal de 1988⁴² a concessão do crédito presumido só poderá ser instituída por lei, pois, no Estado Democrático de Direito, o povo é quem autoriza a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público, sendo o crédito tributário parte do patrimônio público, apenas poderá ser dispensado por estes através de lei, elaborada pelo legislador, na qualidade de representante indireto da nação. No caso específico de ICMS, os Estados devem, primeiramente, submeter o pleito de concessão de benefício fiscal ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que é órgão integrante da Estrutura do Ministério da Fazenda que, mediante deliberação conjunta e unânime de todos os Estados e Distrito Federal, poderá autorizá-lo a instituir o aludido benefício fiscal. Ressalve-se que o convênio não cria o benefício fiscal de ICMS, ele apenas autoriza a sua instituição pelos entes federados que devem concedê-lo através de decreto legislativo ratificador do convênio interestadual. Ademais, os decretos legislativos não necessitam de sanção do chefe do Poder Executivo, pois, no caso em epígrafe justifica-se porque a aquiescência do Governador ocorre de forma prévia no momento em que concorda com a possibilidade de desoneração do imposto no convênio celebrado perante o CONFAZ (CARRAZZA, 2006).

No caso da Paraíba, no que tange ao crédito presumido, localizamos poucos convênios que autorizam o Estado a conceder crédito presumido. Noutro giro, sem autorização do CONFAZ foram encontrados inúmeros Decretos do Chefe do Poder Executivo, do Estado da Paraíba, concedendo crédito presumido, além dos TARE's que são informações fiscais sigilosas. Conclui-se que esses Decretos são inconstitucionais sob duas óticas, a primeira porque não possuem autorização do CONFAZ, e segundo porque o Decreto do Executivo não tem o condão de inovar no mundo jurídico criando direitos. Até mesmo no caso de existir convênio autorizando o Estado da Paraíba a conceder o crédito presumido de ICMS, o decreto do governador não tem força jurídica para ratificá-lo, sendo o ato ratificador do convênio-ICMS o Decreto Legislativo.

⁴² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Fere ainda o princípio da isonomia a concessão de crédito presumido da forma como vem sendo concedido na Paraíba. O princípio da isonomia tributária decorre do Estado Democrático de Direito e vem plasmado no art. 150, inc. II da Constituição Federal de 1988 que dispõe que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção [...]. Ademais, para “para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional” (Ávila, 2008, p. 163). Para tanto é preciso comprovar, com dados e não suposições, que a desoneração fiscal é adequada, necessária e proporcional ao fim almejado, sob pena de torna-se ilegítima e inconstitucional.

No caso da Paraíba, os Decretos que concedem crédito presumido de ICMS, em sua maioria, são imotivados e quando são justificados o Chefe do Executivo limita-se a informar que são concedidos para fomentar a indústria, conceder tratamento semelhante ao adotado em outras unidades da Federação, promovendo incremento na geração de mão-de-obra e renda. Afronta a igualdade conceder créditos presumido, desonerando determinados seguimentos, sem justificativa plausível, e aumentando a carga tributária para outros. Fere a igualdade instituir o crédito presumido de um determinado produto e ocultar este ato normativo privilegiando apenas algumas empresas do segmento. Fere a isonomia conceder crédito presumido, com a diminuição do custo do produto, no Estado da Paraíba, quando o contribuinte do mesmo produto está pagando o tributo, aumentando o custo do mesmo, no Estado do Maranhão, Alagoas etc.

A política de desoneração fiscal tende cada vez mais a conceder incentivos fiscais para os grandes grupos político-econômicos e, para compensar a diminuição de receita, aumentar a incidência tributária sobre as pequenas e médias empresas que, frise-se, são os maiores geradores de empregos no país. Ademais, não existe na Paraíba a quantificação do que o Estado deixou de arrecadar com a concessão do crédito presumido, tendo em vista que a Lei Orçamentária Anual – LOA apenas orça quanto se deixará de receber, todavia, trata-se de mera suposição que não encontra qualquer vinculação com a realidade fática.

Atualmente são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados, sua política, obtida, por se instalarem naquelas que lhe outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores.

Ademais, a política de atração de indústrias, de grande e médio porte, mediante a concessão de incentivos fiscais, por si só, é incapaz de fomentar o desenvolvimento das regiões carentes, primeiro porque são empresas/capital de outros Estados que apenas fabricam seus produtos na cidade, sem qualquer compromisso com o social ou com as questões ambientais, e não investem os seus lucros na região em que se encontram instaladas. Pois, ao término dos benefícios fiscais elas apenas “fecham as suas portas” e procuram outra região que lhes concedam os mesmos ou melhores incentivos fiscais-financeiros. Como exemplo deste fenômeno, em Campina Grande, podemos citar o caso da fábrica de calçados Azaleia.

Além disso, é notório que a concessão de crédito presumido, da forma como vem sendo feita, afronta o pacto federativo comprometendo a situação fiscal-financeira dos Municípios que passam, cada vez mais, a perder autonomia financeira e a depender apenas dos Fundos de Participação dos Municípios, bem como dos demais Estados que perdem receita de ICMS com o deslocamento de empresas do seu território para outros Estados mediante política atrativa de renúncia fiscal.

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido a sistemática não-cumulatividade do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistente, concedidos por outros Estados, sem a sua concordância, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, a margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada (CARVALHO e MARTINS, 2012, p. 21).

Verificou-se que inexiste no Estado da Paraíba uma política de renúncia de receita destinada ao desenvolvimento socioeconômico, ou seja, as políticas adotadas não alcançam o desenvolvimento do Estado, pelo contrário, o que se observa é um crescimento econômico lento, com concentração de renda, baixos salários, elevada taxa de pobreza e, principalmente, obscuridade, ilegalidade, incoerência, inexistência de planejamento e de critérios para outorgar os benefícios fiscais de ICMS, com nítida violação aos princípios constitucionais da legalidade, isonomia, publicidade e segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. rev. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2012.

ALMEIDA, Franklin Ferreira de. **Desconcentração industrial**: implicações na dinâmica da indústria nordestina no período de 1985/2000. Dissertação (Mestrado em Economia) da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2004.

ALVES, Leonardo da Silva. **A Industrialização Incentivada Do Nordeste E O Caso De Campina Grande – PB**. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) da Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012.

ARAÚJO, Tânia Bacelar de. **Por uma Política Nacional de Desenvolvimento Regional**. Revista Econômica do Nordeste, Banco do Nordeste. Vol. 30, nº 2, abr-jun de 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 83.

ATALIBA, Geraldo e GONÇALVES, José Artur Lima. **Crédito-prêmio de IPI - Direito Adquirido - Recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, vol. 55.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 18ª ed., rev. E atual. Por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Matto. **Regime Tributário do ICMS nas Transações interestaduais – Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual?**. Dissertação de mestrado defendida em junho de 2005 no Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico - Mestrado Profissionalizante, do Departamento de Economia da Universidade Federal do Paraná (UFPR).

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BELO, Manoel Alexandre Cavalcante. **Política e Desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2012.

BIELSCHOWSKY, Ricardo (compilador). **Sesenta años de la CEPAL: textos seleccionados del decênio 1998-2008**. 1ª ed. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2010.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. Rio de Janeiro. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORBA, CLAUDIO. **ICMS Legislação Aplicável a Todos os Estados e Distrito Federal**. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Tradução Fernando Tomaz, 10. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Estudo Tributário Nº 08: **Sistema e Administração Tributária - Uma Visão Geral**. Secretaria Da Receita Federal, Coordenação-Geral De Política Tributária. Brasília: Agosto, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>> Acesso em: 01 nov. 2012.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. **Direito Tributário: Três Modos de Pensar a Tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CASTILHO, Fábio Roberto Corrêa. **Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil**. Coleção Academia-empresa. 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CASTRO, Celso Antonio Pinheiro de. **Sociologia do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº. 35/2001. Malheiros Editores: São Paulo: 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COELHO, Isaias. Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. **Revista Consultor Jurídico**, 8 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em: 10 dez. 2013.

CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. 1ª ed. (ano 2001), 4ª tir. Curitiba: Juruá, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

COUTINHO, Ana Luisa Celino (coord.) *et al.* **Direito, Cidadania e Desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012.

COUTINHO, Jose Hélio de Farias Moraes. **A legitimidade dos incentivos fiscais num contexto de guerra fiscal**. Recife (tese de doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-graduação em Direito, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

DAMASCENO, Márcio. **O crédito presumido do IPI e seus reflexos contábeis e tributários**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 121, 3 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4301>>. Acesso em: 19 jan. 2014.

DERZI, Misael Abreu Machado, coord. NASCIMENTO, Carlos Valder. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: Bushatsky, 1972, p. 19/20.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FANTIN, Graciela R. Manera de. **Principios de Derecho Constitucional Tributario**. Córdoba: Alveroni Ediciones, 2010.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. Recife (tese de doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-graduação em Direito, 2009.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Finanças Públicas e Tributação na Constituinte**. 2ª ed. Editora Nossa Livraria: Recife, 2008.

_____. **XV Congresso Nacional do CONPEDI - Manaus: 15, 16, 17, e 18 de Novembro de 2006**. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/campos/raymundo_juliano_feitosa.pdf> Acesso em: 10 abr. 2012.

FEITOSA, Raymundo Juliano; FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Teoria dos Sistemas e Extrafiscalidade: A Questão da Prevalência da Lógica do Subsistema da Economia**. Revista Jurídica Orbis, v. 1, nº. 2, 2010.

FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer Feitosa; SILVA, Paulo Henrique Tavares da Silva. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 119-147, jan./jun. 2012.

FERRAZ, Roberto. **Incentivos Fiscais: um enfoque constitucional**. Revista de estudos tributários. Brasília, n. 28, p. 101-107, nov./dez. 2002.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Eduerp, 2007.

_____. **Análise econômica do direito e renúncias de receitas. Pressupostos microeconômicos e resultados macroeconômicos da política de benefícios fiscais do Estado da Paraíba para a geração de emprego e renda**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2422, 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/14318>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

_____. **Tributação e realidade socioeconômica: uma perspectiva sistêmica acerca da questão dos conteúdos constitucionais antagônicos**. Recife (tese de doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-graduação em Direito, 2013.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; DUARTE, Ana Maria da Paixão. **Planejamento Tributário no Campo de incidência do ICMS: uma abordagem didática conforme a legislação tributaria do Estado da Paraíba**. Campina Grande: UEPB, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1999.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. **ICMS do Imposto sobre o consumo à Guerra Fiscal**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011.

FURTADO, Celso. **E agora, Brasil?**. Rio de Janeiro: 1999. Disponível em: <http://www.reggen.org.br/midia/documentos/eagorabrasil.pdf>.

_____. **Desenvolvimento e Subdesenvolvimento**. Paz e Terra: São Paulo, 1961.

_____. **O mito do desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1974.

_____. **Uma política de desenvolvimento para o nordeste**. V. 1. Novos Estudos Cebrap: São Paulo, 1981.

_____. **Introdução ao desenvolvimento. Enfoque histórico-estrutural**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GALVÃO, Antônio Carlos F. **Política de desenvolvimento regional e inovação: a experiência da União Européia**. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. **Os Privilégios Fiscais: Isenções e Incentivos Fiscais**. Revista Jurídica - Instituição Toledo De Ensino. Disponível em: http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/20360/privilegios_fiscais_isencoes_incentivos.pdf?sequence=1.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14 ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **O Direito posto e direito pressuposto**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

GRUPPI, Luciano. **Tudo Começou com Maquiavel (As concepções de Estado em Marx, Engels, Lênin e Gramsci)**. 11ª ed. Porto Alegre: L&PM Editores Ltda, 1986.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Regime Jurídico do Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. Dissertação de mestrado, USP-Faculdade de Direito, 2009.

HOLLANDA, Antonio Nilson Craveiro. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional**. Fortaleza, Banco do Nordeste do Brasil, 1975.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KON, Anita. **Economia industrial**. São Paulo: Nobel, 1994.

JOHNSON, R. **Institutions and policy analysis**. *Agrobusiness Perspectives*, n. 36, 2000. Disponível em < <http://www.agrifood.info/perspectives/2000/Johnson.html>>. Acesso em: 24 jun. 2013.

LEAL, Ana Christina Darwich Borges; [et al], coord. DIAS, Jean Carlos e SIMÕES, Sandro Alex de Souza. **Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém, PA: CESUPA, 2013.

LYRA, Flávio Tavares de. **A política industrial brasileira: mudanças e perspectivas**. Texto para discussão n. 413, IPEA, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1975.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As Contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2003.

MAILER, Daniela Tadei. **Repartição da receita é tema do direito financeiro**. 30 setembro 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-set-30/reparticao-receita-tema-direito-financeiro-nao-tributario>. Acesso em: 23 nov. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 6, Tomo 1. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MOTA, Carlos Guilherme. **Brasil em Perspectiva**. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

NASRALLAH, Amal. **Subvenções de custeio consubstanciadas em créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS/COFINS apurados pelo sistema não cumulativo**. Fiscosoft. 2013. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=286358&printpage=_

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

NORTH, D. C. **Structure and change in economic history**. New York: W. W. Norton & Company, 1981. Disponível em <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2008/kwsr/OUTRAS%20ABORDAGENS%20SOBRE%20O%20CONCEITO%20DE%20INSTITUICOES.htm>

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Aline Lima de. **A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos Norte-Americano, Austríaco e Alemão**. Belo Horizonte: Edipucrs, 2008. Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/efeitostemporais/conselho.html>

PEREIRA, José Maria Dias. **Um modelo teórico para explicar a transferência de capital entre regiões desigualmente desenvolvidas aplicado ao caso da indústria de calçados**. Porto Alegre: Ensaio FEE, 2002.

PESSALI, Huáscar; DALTO, Fabiano. **A mesoeconomia do desenvolvimento econômico: o papel das instituições**. Nova econ. vol. 20 nº.1. Belo Horizonte Jan/Apr. 2010. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-63512010000100001&script=sci_arttext

PIMENTEL FILHO, Geraldo S. *et al.* **Relações Estado/Burguesia Industrial**. Mestrado em Administração Pública, da Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP) da Fundação Getúlio Vargas, 1985.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **Guerra fiscal no Brasil: três estudos de casos: Minas Gerias, Rio de Janeiro e Paraná**. São Paulo: FUNDAP, FAPESP, 1999.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas. Banco Mundial**, 2006. Disponível em: <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229990/Rezende%20e%20Afonso.pdf>. Acesso em: 09 de fev. 2014.

_____. **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao Desenvolvimento - Antecedentes, Significados e Consequências**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROBLES, Gregorio. **As regras do Direito e as Regras dos Jogos Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito**. Tradução de Pollyana Mayer. São Paulo: Noeses, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento: includente, sustentável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SANTOS, Milton; SILVEIRA, Maria Laura. **O Brasil: território e sociedade no início do século XXI**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SANTOS, Milton. **Guerra de Lugares**. Caderno Mais da Folha de São Paulo, 1999. Disponível em: <http://www.nossacasa.net/dire/texto.asp?texto=68e>.

SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de Siqueira. **A Segurança Jurídica na Ordem Tributária**. Revista de Estudos Tributários: Porto Alegre, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e Desenvolvimento**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SCHAPIRO, Mario Gomes. **Novos parâmetros para a intervenção do Estado na Economia**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUMPETER, Joseph A. **Teoria do Desenvolvimento Econômico**. Trad. Maria Sílvia Possas. São Paulo: Nova Cultura, 1997.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução: Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doninelli Mendes. – São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 8. ed. rev. ampl. de acordo com a nova constituição. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopses Jurídicas Direito Tributário**. 2. ed. CL EDIJUR: São Paulo, 2012.

SOLER, Osvaldo H. **Abuso del Estado en el Ejercicio de la Potestad Tributaria**. Buenos Aires: La Ley, 2003.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. **O Poder de Tributar e o Estado brasileiro no cenário econômico atual**. São Paulo: MP Ed., 2010.

SOUZA, Rachel Nogueira de; SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Alíquota Zero e Isenção: Naturezas Jurídicas e Consequências Práticas Quanto à Compensação Tributária**. Revista de Estudos Tributários. Nº 50 - Jul-Ago 2006. Porto Alegre: IOB, 2006.

TAMANAH, Brian Z. **Revista Direito Getúlio Vargas. Direito e Desenvolvimento FGV**. São Paulo, 2009.

Tax Contabilidade. **Crédito Presumido do ICMS: Hipóteses de Aplicação** (Area: Guia do ICMS - São Paulo). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=97>. Acesso em: 02/01/2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. O Orçamento na Constituição**. 2ª ed. vol. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da igualdade e direito tributário**. São Paulo: MP editora, 2008.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

VIEIRA, Edson Trajano; SANTOS, Moacir, José dos Santos. **Desenvolvimento econômico regional – uma revisão histórica e teórica**. Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional. V. 8, n. 2. São Paulo, 2012.

ZOTTMANN, Luiz. **Você, o Estado e a Questão Fiscal**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2008.