

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

**POLÍTICA MUNICIPAL DE INCENTIVOS
FISCAIS E FINANCEIROS – LIMITES DA
CONSTITUIÇÃO E DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL – AUTONOMIA
FINANCEIRA, ADMINISTRATIVA E POLÍTICA
DAS UNIDADES FEDERATIVAS – PARECER.**

CONSULTA

Formula-me, o eminente Secretário de Negócios Jurídicos do Município de ITATIBA, Dr. Marco Aurélio Germano de Lemos, a seguinte consulta:

- 1)** *“Pode o município, através de lei específica, conceder incentivo financeiro com o objetivo de atrair empresas para que venham a se instalar em seu território?”*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

- 2)** *Em caso positivo, quais são esses benefícios e de que forma se dá a concessão?*
- 3)** *Ainda tendo-se em conta a possibilidade da concessão, como amoldar os benefícios ao orçamento do município, à legislação tributária e, sobretudo, à Lei de Responsabilidade Fiscal?*
- 4)** *É possível exigir algum tipo de contrapartida por parte das empresas? Se positivo, quais seriam as hipóteses?”*

RESPOSTA

Farei cinco rápidas considerações antes de responder às questões formuladas.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

A primeira delas diz respeito ao perfil da Federação Brasileira. Pela primeira vez, em sua história, entra o Município como entidade federativa ¹.

Está o artigo 18 do Texto Supremo assim redigido:

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (grifos meus) ².

¹ *Escrevi: “O município não é, na concepção clássica da Federação, parte dela, mas entidade submetida ou aos Estados ou ao poder central.*

Compreende-se a razão pela qual, em nível constitucional, nenhum município tenha merecido discriminação de competência impositiva nas Federações existentes.

Na doutrina clássica e na experiência comparada não se oferta força maior à autonomia dos municípios, pois, à evidência, não estão eles abrindo mão de um poder que os Estados ou províncias federadas abrem, se não pretendem compor-se em confederação. A substituição da soberania pela autonomia, isto é, por liberdade de ação mais limitada, preenche, pois, a concepção clássica do federalismo” (Comentários à Constituição do Brasil, 3º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 5).

² *“O reconhecimento, no atual Texto, de autonomia idêntica àquela outorgada a Estados, fortalece tal pessoa jurídica de*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

É cediça, em direito constitucional, a afirmação que a Federação não comporta níveis de autonomia, com entes de 1º, 2º ou 3º graus, mas esferas de competência, sendo tais esferas de livre atuação da pessoa jurídica de direito privado que as possua.

Nem a União é superior aos Estados, nem os Estados aos Municípios, mas cada uma destas entidades, na sua esfera de atuação determinada pelo constituinte, tem plena autonomia.

Direito Público, que na história do País desenvolveu papel preponderante. Talvez em nenhum país da América a importância municipal tenha sido tão acentuada quanto no Brasil. Não se deve, todavia, esquecer que a República da Alemanha é uma Federação, e lá os municípios, desde a Idade Média, constituíam-se em verdadeiras cidades-Estados, o que já ocorrera com a “Polis” da Grécia clássica ou com a Itália Pré-Renascentista. A Itália, todavia, é um Estado unitário” (Ob. cit., 3º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 6).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

A autonomia federativa caracteriza-se por tríplice faculdade de exercício, ou seja, a política, a administrativa e a financeira. Nos limites da Lei Suprema, não é possível a invasão de competência de atribuições ou legislativa de cada uma das mais de 5.500 pessoas jurídicas de direito público da Federação, por qualquer delas. Nem a União pode invadir aquelas dos Estados, nem estes aquelas dos Municípios ou os Municípios de qualquer delas ³.

Um segundo aspecto merece ser preambularmente tratado, antes das respostas que darei às perguntas examinadas. Diz respeito à lei de responsabilidade fiscal e seu artigo 14.

³ O “caput” do art. 1º da E.C. n. 1/69 está assim redigido: “O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Tal artigo cuida dos incentivos fiscais em suas diversas modalidades (incentivos, subsídios, isenções, remissões, anistias, alíquotas zero, financiamentos etc.), que objetivam fortalecer o crescimento de um país e de algumas regiões em particular, as quais não se desenvolveriam se não houvesse sua concessão ⁴.

⁴ Antonio Roberto Sampaio Dória, em prefácio de livro que coordenou, esclareceu: "Enfeixa este volume uma série de estudos sobre tema de relevante interesse e atualidade: o programa de incentivos fiscais, suas causas, políticas e metas, suas estruturas e técnicas, seus malogros e múltiplos êxitos. Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do **Mezzogiorno** na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos.

Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversificados escopos. **Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridades e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona**" (grifos meus) (*Incentivos fiscais para o desenvolvimento, ob. cit. p. 9*).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Houve por bem, o constituinte, para um país como o nosso, ainda no rol das nações emergentes, entender que o próprio princípio da igualdade, elevado a nível de princípio fundamental —um dos cinco que a Constituição coloca em tal patamar— poderia ser afastado para permitir o desenvolvimento regional, tendo consagrado, como norma maior, o artigo 151, inciso I, cuja dicção é a seguinte:

“É vedado à União:

I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país” (grifos meus) ⁵.

⁵ Pinto Ferreira comenta: “O inciso I do art. 151 desdobra-se em duas partes: a primeira contempla a uniformidade de tributos; a parte final traz uma exceção, admitindo a concessão de incentivos fiscais a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Muitas áreas são beneficiadas com projetos tipo Sudene, Sudam etc. Os incentivos fiscais constituem estímulos concedidos aos contribuintes no plano da tributação, excluindo total ou

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Em outras palavras, para uma nação emergente, os estímulos fiscais são de relevância inequívoca.

Como conciliar, todavia, os princípios da estrita administração da coisa pública, em rígida conformação orçamentária, e a necessidade de alavancar o desenvolvimento através de estímulos? ⁶

parcialmente o crédito tributário para utilização em empresa de setores ou áreas da economia definidas por lei como de interesse para o desenvolvimento.

Os incentivos fiscais são, por conseqüência, técnicas empregadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos” (Comentários à Constituição Brasileira, 5º vol., Ed. Saraiva, São Paulo, 1992, p. 364/5).

⁶ *José Cretella Jr., ao comentar o inciso I do artigo 151 escreve: “Quebra-se aqui, pela primeira vez, no Direito Constitucional Brasileiro, o princípio da uniformidade do imposto em todo o território nacional, tendo o legislador constituinte de 1988 invocado, para tanto, a outorga de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Não contente com a regra jurídica constitucional do texto integrante da estrutura da Carta Política, a regra é reiterada com outro dispositivo inserto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 40: “É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição”. O § único do art. 40, o art. 41, ‘caput’, e seus 3 parágrafos, completam*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

a regra jurídica que ordena a distinção ou preferência da Zona Franca de Manaus, em detrimento de outros pontos do país.

O problema dos incentivos fiscais têm sido campo de freqüentes polêmicas por parte de tributaristas (cf. Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro; Rui Barbosa Nogueira, Curso de direito tributário, 10^a. ed., Ed. Saraiva, 1990, p. 190; Ives Gandra Martins, Sistema tributário na Constituição de 1988, São Paulo, 1989, p. 132/5; Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Comentários à Constituição do Brasil de 1988, 6^o vol., tomo I, p. 219/223) e de constitucionalistas (cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Comentários, 5^a. ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1984, p. 158 e 6^a. ed., 1986, p. 56; Pontes de Miranda, Comentários, 3^a. ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1987, vol. II, p. 438/444).

Incentivo fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de quem é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou de setor de atividade do contribuinte. Conseqüência do intervencionismo estatal, a exoneração fiscal ou exoneração tributária por um lado, quebrando o princípio da uniformidade do imposto, suspende a incidência do imposto, exonerando o contribuinte de recolhê-lo e, por outro lado, propicia a expansão econômica de certa região ou de certa atividade do particular contribuinte. Implantando-se a exoneração tributária por meio de incentivos fiscais, a medida extrafiscal tomada somente produz resultados positivos, quando acompanhada de outras providências globais adotadas pelo poder central” (Comentários à Constituição 1988, vol. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3584/5).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

De rigor, apenas limitando sua concessão à comprovação do impacto orçamentário naqueles concedidos **à custa de receita programada**.

Todo o incentivo fiscal que não se vincule a qualquer receita programada, para o qual não haja qualquer projeção de gastos, ou seja, em que o custo municipal para sua concessão é zero, refoge a rigidez orçamentária à falta de elemento capaz de perturbar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas ⁷.

⁷ *Escrevi tanto sobre a visão clássica, como sobre a concepção keynesiana o que se segue: “2.1.4. Um rápido comentário se faz necessário, enquanto ainda estamos procurando balizar os limites das despesas de segurança para os efeitos do presente trabalho, a respeito da técnica dos orçamentos, que representam as repercussões do sistema fiscal sobre as variações macro-econômicas (renda nacional, emprego, nível de preços, taxa de desenvolvimento e balanço de pagamentos), na dependência da relação existente entre o gasto público e os impostos (nivelção orçamentária).*

Os economistas clássicos, antes da grande Depressão Americana de 1930, viam, em uma política equilibrada de receita e de despesas, efeitos que se anulavam, já que as despesas públicas representariam apenas um complemento na corrente dos gastos nacionais.

Foi Lord Keynes quem alterou o exame do problema, a partir do multiplicador unitário, com o que o Estado poderia intervir e

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

alterar conjunturas difíceis, pela utilização de recursos, relacionando as receitas fiscais e as despesas conduzidas, na medida das necessidades.

JESSE BURKHEAD, no seu já citado trabalho intitulado “El presupuesto nivelado” (p. 24), assim resume o pensamento de Hansen e Lerner, que definiram a teoria de Keynes: “Este enfoque de la política fiscal considera los ingresos y gastos públicos y de la Deuda exclusivamente como instrumentos para controlar el gasto global de la comunidad. Estos son los instrumentos; la finalidad, mantener un nivel estable de ocupación a precios constantes.

Impuestos y gastos deben aumentarse o reducirse tan sólo para modificar el ritmo de gasto de la comunidad; los títulos de la Deuda se venderían al público para absorber sus fondos ociosos y reducir así la liquidez en épocas de inflación, y se recogerían para aumentar la liquidez en épocas de depresión”.

O multiplicador unitário dos pressupostos equilibrados, conforme o pensamento Keynesiano pode ser enunciado, conforme o fez BUCHANAN (p. 87 da obra citada): “Una variación en el volumen del presupuesto, mientras se mantenga equilibrado, ejercerá un efecto sobre la renta nacional monetaria aproximadamente igual a la variación en el presupuesto”

sendo que são condições para sua análise a necessidade de

1. o volume total de variação no gasto público, adotar a forma de compra de bens e serviços reais, produzidos correntemente na economia doméstica;

2. a variação no orçamento ser financiada por impostos com efeitos semelhantes ao do imposto de renda;

3. o gasto público não substituir o gasto privado;

4. a poupança dos contribuintes ser igual à dos fornecedores do governo;

5. os gastos de inversão não se alterarem, se houver variações no orçamento;

6. o sistema bancário-monetário permitir variações nos gastos;

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Em termos diversos, todo o estímulo fiscal cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas, deve ser submetido a todos os severos controles que a Constituição e a lei orçamentária impõem. Não aqueles cujo impacto é nenhum, visto que sua concessão não reduz receitas —no futuro aumenta-las-á— não tem reflexo, não afeta o orçamento, não gera qualquer despesa não programada.

Não foi senão este o espírito do artigo 14 da LRF, cuja dicção transcrevo:

“Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes

7. a conduta individual não ser afetada diretamente pela variação do orçamento” (Desenvolvimento Econômico e Segurança Nacional – Teoria do Limite Crítico, José Bushatsky, 1971, p. 34/35).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no “caput”, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o “caput” deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º. O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança ⁸.

Passo a analisá-lo.

Nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente.

Assim é que o “caput” do artigo faz clara menção à **concessão** ou ampliação da **qual decorra renúncia de**

⁸ *Ricardo Lobo Torres escreve: “A expressão renúncia de receitas, equivalente a gasto tributário (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. Gastos tributários ou renúncias são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc)” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª. ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

receita, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado. Se a **renúncia de receita** **inexistir**, sempre que o estímulo fiscal resulte em “custo orçamentário zero”, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda a seqüência do artigo é inaplicável, na medida em que, naquele exercício, não implica renúncia **de receita orçamentária programada**, a que se refere o artigo ⁹.

⁹ Ricardo Lobo Torres esclarece: “As despesas e a receita são as duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem se equilibrar. A partir da década de 30 predominou a ideologia keynesiana, que admitia os orçamentos deficitários e o excesso da despesa pública, ao fito de garantir o pleno emprego e a estabilidade econômica.

Essa política foi ultrapassada na década de 80 pelo discurso do liberalismo social, que sinalizou no sentido da contenção dos gastos públicos e dos privilégios e do aumento das receitas, para o equilíbrio financeiro do Estado. A CF de 88 traz no capítulo do orçamento inúmeros dispositivos no sentido da transparência e do controle da despesa pública (vide p. 105 e segs.), embora, contraditoriamente, crie despesas incontrolláveis na área social e na econômica” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª. ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Tal interpretação não só é coerente com o espírito da Constituição (art. 151), como, por outro lado, abre espaço notável à evolução das entidades federativas dependentes de estímulos para progredir.

A possibilidade de ofertar-se estímulos fiscais “a custo zero”, sem nenhum impacto sobre orçamento, distende amplo campo para o desenvolvimento das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação, pois permite a atração de investimentos, facilitando a criação de empregos na localidade, com futura geração de receita tributária maior, por força do progresso que tais investimentos podem trazer à entidade. Por esta razão, o princípio da igualdade foi afastado pelo artigo 151, e o artigo 63 da LRF abriu, para os “incentivos onerosos”, tratamento não tão rígido para os municípios com menos de 50.000 habitantes ¹⁰.

¹⁰ O artigo 63 da LRF está assim redigido: “É facultado aos Municípios com população inferior a 50.000 habitantes optar por: I. aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Em outras palavras, para encerrar esta parte do parecer, é de se entender que há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, aos quais podemos denominar de “incentivos onerosos” no orçamento atual da entidade que o concede; e aqueles outorgados a “custo zero”, que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes

II. divulgar semestralmente: a) (vetado); b) o Relatório de Gestão Fiscal; c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III. elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o Anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até 30 dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

da estimulação fiscal concedida ¹¹. Isto porque os incentivos previstos no orçamento atual para atrair investimentos futuros, que não se sabe se virão, serão sempre zero, pois, se não vierem, nenhuma arrecadação haveria e se vierem, trazendo

¹¹ Critiquei o texto do artigo 165, § 6º, cuja dicção é a seguinte: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” da forma que se segue: “Por fim, a expressão “benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” representa a complementação do papel estimulador do Estado na busca de determinados objetivos.

O discurso peca de novo pela imprecisão. Se os benefícios tributários são amplos, neles incluídas estão as isenções, razão pela qual a repetição não se justificaria. Se são restritos, à evidência, teriam que ser discriminados como foram as isenções. Por outro lado, há a considerar que os subsídios são também benefícios, e os benefícios são subsídios, com o que a conjunção “e” resta inconsistente em dois sinônimos, fartamente abrangentes em sua natureza, a saber: subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. E aqui mais uma vez peca o constituinte pelo mau discurso, ao fazer menção aos subsídios e benefícios financeiros, gênero que encampa, naturalmente, aqueles benefícios ou subsídios de natureza creditícia” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo II, Ed. Saraiva, 1991, p. 234).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

desenvolvimento, a arrecadação seria idêntica àquela, se não viessem.

Nitidamente, aos incentivos não onerosos para efeitos de receita tributária, o artigo 14 não se aplica, em inteligência que albergo e que torna esse dispositivo compatível com o 151 da Constituição e não seu inviabilizador, até porque se o fosse tornar-se-ia inconstitucional.

Um terceiro ponto merece reflexão.

É relevante acentuar que antes de 1988, o Município tinha uma autonomia mais limitada, visto que não era uma entidade federativa. Basta dizer que não possuía lei orgânica própria, que representa a Constituição do Município, mas uma lei orgânica estadual a reger todos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

os Municípios, que compunham o único ente federativo regional, que era o Estado.

A elevação do Município ao patamar de entidade federativa só ocorreu com a Constituição de 1988, devendo-se em parte à força do movimento municipalista e em parte à própria história do país, em que o Município exerceu função na sua formação de particular relevância ¹².

¹² *Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao comentar o artigo 18 da Lei Suprema, esclarece: “Entes político-administrativos. Na técnica da Constituição vigente, o todo, o Estado federal, quer dizer, a República Federativa do Brasil, integra como entes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Todos esses entes são “político-administrativos”, ou seja, exercem funções políticas e funções administrativas.*

São eles reciprocamente “autônomos”, melhor dizendo, reciprocamente independentes. Não há sujeição hierárquica entre eles. Cada um, na esfera de competências que a Constituição lhes atribui (“nos termos da Constituição”), goza de plena autodeterminação. Esta, circunscrita pelas normas desta Carta, não é “soberana” e sim “autônoma” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, São Paulo, p. 138).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Ora, no momento em que a Lei Maior deu ao Município o “status” federativo —nos Comentários que elaborei com Celso Bastos, comparando o texto da Constituição de 23 Federações, não encontramos nenhuma com outorga de tal nível constitucional ao Município— à evidência, passou a valorizar em grau incomensuravelmente maior sua autonomia financeira, administrativa e política, ao ponto de lhe permitir ter a própria lei orgânica, não mais sujeita a um texto estadual de obrigatória aplicação a todos os Municípios daquela unidade federativa ¹³.

¹³ O artigo 29 da Constituição Federal principia com a seguinte dicção: “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: ...”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Esta é a razão pela qual não se pode interpretar o perfil jurídico de Município após 1988, à luz de legislações pretéritas ou das semi-autonomias outorgadas pela Lei Suprema de 1967, de indiscutível limitação às forças dos burgos brasileiros ¹⁴.

Para a compreensão do que vou escrever na resposta é fundamental que se entenda que o Município desde

¹⁴ O “caput” do artigo 15 da Constituição pretérita estava assim redigido: “ Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

I - pela eleição direta de prefeito, vice-prefeito e vereadores, realizada simultaneamente em todo o País; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 22, de 1982](#))

II - pela administração própria, no que respeite ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e

b) à organização dos serviços públicos locais”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

1988 possui autonomia financeira, administrativa e política consideravelmente maior que nos textos constitucionais anteriores ¹⁵.

Passo, agora, a examinar um quarto aspecto. Refere-se à lei complementar n. 24/75.

Reza seu artigo 9º:

¹⁵ *Pontes de Miranda comenta tais limitações: “Município tem a competência para legislar sobre a organização dos serviços públicos locais, não, porém, para a criação de órgãos que digam respeito à fiscalização dos outros poderes se foi preestabelecido pela lei orgânica o modo de fiscalização. Isso, que, no plano federal, compete à Constituição federal (cf. Constituição de 1967. arts. 42, III, 70 e 15, § 3º, c), e, no plano estadual, à Constituição estadual, não pode ficar, no plano municipal, à mercê das Câmaras Municipais: à Constituição federal e à estadual corresponde a lei orgânica; aos Poderes Constituintes federal e estadual, a Assembléia Legislativa” (Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969, tomo II, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 338).*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

“Art. 9º - É vedado aos Municípios, sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias”¹⁶.

¹⁶ O artigo 1º da LC 24/75 está assim redigido: “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 - a 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”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Nada obstante, ter sido a referida lei recepcionada pela Constituição de 1988, a discussão que se colocou para considerar-se recepcionada a lei, foi, fundamentalmente, a que dizia respeito à concessão de incentivos fiscais pelos Estados de ICM, imposto de vocação nacional, outorgado, pelo constituinte, à competência regional impositiva ¹⁷.

¹⁷ *Escrevi: “O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação.*

De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar 25% do arrecadado para os Municípios, elevando-se, pois, a participação destes em 5%.

Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber:

“A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo” (grifos não constantes do texto) (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª. ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 490).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

E compreende-se tal recepção, visto que o incentivo, com base no ICMS, ofertado por um Estado, pelo princípio da não cumulatividade, em operações interestaduais, terminaria por beneficiar este Estado, em nível de recepção de investimentos, e seria suportado por outros Estados, sempre que a mercadoria nele chegasse, trazendo um direito a compensação de um tributo não pago. Em outras palavras, o produto do Estado incentivador ficaria menos oneroso, à custa do reconhecimento de um tributo não pago, como se pago fosse, pelo outro Estado ¹⁸.

¹⁸ *Ylves José de Miranda Guimarães ensina: “Resulta o valor acrescido de um valor composto dos elementos que integram ou se agregam à mercadoria na sua produção e vêm a corresponder ao valor do produto adquirido pelo consumidor. Não funciona, repetimos, como sua base de cálculo, porquanto, quando da aplicação da sua vera hipótese de incidência pela ocorrência do seu fato gerador, a base impositiva aplica-se na operação total de circulação de mercadorias (entrada + saída). Do imposto calculado na saída se deduzirá o imposto pago na entrada, por força do princípio da não-cumulatividade. E a base de cálculo na saída não é o valor acrescido, mas o imposto sobre a saída deduzido do*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Esta é a razão da disposição do artigo 8º, que objetivou atalhar tais procedimentos, tendo sido, em face deste dispositivo, considerada recepcionada a Lei Complementar n. 24/75 ¹⁹.

imposto sobre entrada” (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3, CEEU/Resenha Tributária, 1978, p. 371).

¹⁹ O artigo 8º da Lei Complementar 24/75 está assim redigido: “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos [itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal](#)”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

É bem verdade que parte dela teve tratamento novo na Lei Complementar nº 87/96, remanescendo, todavia, a disposição dos Convênios a serem respeitados, nos termos do § 2º do artigo 155, incisos IV, V, VI e XII, letra “g”, da Lei Suprema atual, que reiterou regras da pretérita Lei Maior.

À nitidez, no que concerne à partilha do ICMS para os Municípios, de acordo com o artigo 159, § 3º, da Carta Magna, tal recepção superficialmente pretendida, merece algumas considerações, não realizadas até o presente, ao menos, jurisprudencialmente ²⁰.

A primeira delas é de que a LC n. 24/75 foi feita à época em que o Município não era uma entidade

²⁰ O § 3º do artigo 159 está assim redigido: “§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

federativa e sua lei orgânica era estadual, POIS FAZIA
O MUNICÍPIO PARTE DO ESTADO.

Hoje, não. É uma entidade federativa com autonomia
própria financeira, administrativa e política muito
maior do que era no passado ²¹.

²¹ Celso Bastos utiliza-se da expressão “níveis”, ao dizer: “No que toca à repartição de competências entre os três níveis de governo existentes no Brasil, a Constituição adotou o seguinte critério: competem aos Municípios todos os poderes inerentes a sua faculdade para dispor sobre tudo aquilo que diga respeito ao seu interesse local; competem aos Estados-membros todos os poderes residuais, isto é, tudo aquilo que não lhes foi vedado pela Magna Carta, nem estiver contido entre os poderes da União ou dos Municípios.

O conceito-chave utilizado pela Constituição para definir a área de atuação do Município é o de interesse local. Cairá, pois, na competência municipal tudo aquilo que for de seu interesse local. É evidente que não se trata de um interesse exclusivo, visto que qualquer matéria que afete dada comuna findará de qualquer maneira, mais ou menos direta, por repercutir nos interesses da comunidade nacional. Interesse exclusivamente municipal é inconcebível, inclusive por razões de ordem lógica: sendo o Município parte de uma coletividade maior, o benefício trazido a uma parte do todo acresce a este próprio todo. Os interesses locais dos Municípios são os que entendem imediatamente com as suas necessidades imediatas, e, indiretamente, em maior ou

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Em segundo lugar, o artigo 8º foi recepcionado, como sanção ao descumprimento dos incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da CF, em que as competências do Senado Federal e dos Estados se integram, estando assim redigidos:

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

.....

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um

menor repercussão, com as necessidades gerais” (Curso de direito constitucional, 11ª ed., Saraiva, 1989, São Paulo, p. 277).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) 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;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
(grifos meus) ²²,

²² *Escrevi: “O inc.VI oferta estranho comando, visto que impede que as alíquotas internas sejam inferiores às aplicadas nas operações interestaduais. Como estas são estabelecidas pelo Senado Federal, à evidência, as alíquotas internas, em tese, teriam sua implantação uniforme pelo Senado, tornando praticamente inútil o disposto no inciso anterior, que permite ao Senado estabelecer alíquotas máximas e mínimas para tais operações.*

Abre, todavia, o inciso, exceção para a deliberação dos Estados, com o que o dispositivo torna-se completamente esvaziado de conteúdo, visto que tais alíquotas sempre serão estabelecidas pelos Estados nos termos do inc. XII, ‘g’” (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 581).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

que outorgam aos Estados conveniados o direito de opinarem sobre isenções nas operações interestaduais à luz do inciso XII letra 'g' com a seguinte dicção:

“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.

....” ²³.

²³ Fernando Albino de Oliveira escreve: “O termo isenção, usado pelo legislador constituinte, na redação do § 6º, do art. 150, numa interpretação sistemática da Constituição, deve ser ampliado de modo a compreender quaisquer benefícios tributários, entendidos estes como sendo os concedidos no âmbito da relação jurídica obrigacional entre fisco e contribuinte, antes da sua extinção pelo pagamento do imposto. Tal ampliação, entretanto, não permite abarcar também as vantagens financeiras outorgadas em momento lógico e cronologicamente posterior ao da extinção do crédito tributário do Estado-Membro” (Isenção de ICM, RDP, 27:230).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Nenhum dispositivo neste sentido há no art. 159 sobre a matéria, ao contrário, simplesmente, declara o § 3º, deste artigo que:

“3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.”²⁴,

estando o § único do artigo 158 assim redigido:

²⁴ Toshio Mukai, a respeito dos critérios, hospeda a lição de José Afonso da Silva, ao dizer:

“A Seção VI dispõe sobre a repartição das rendas tributárias.

Sobre o assunto, o Prof. José Afonso da Silva tentou uma sistematização, observando, em relação à Constituição anterior, os seguintes tipos de distribuição de receitas tributárias:

1 — distribuição de receita de impostos de decretação federal e percepção pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, pelo qual o poder tributante cabe à União, mas o produto da arrecadação é distribuído a outras entidades;

II — imposto de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada;

III — distribuição de receitas por meio de fundos de participação” (Administração Pública na Constituição de 1988, Saraiva, 1989, p. 113).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

“Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”²⁵.

²⁵ *Escrevi: “De rigor, o ICMS arrecadado no País ultrapassa a arrecadação do IPI e do IR, que são aqueles tributos de maior potencial para a União. Participando os Municípios em vinte e cinco por cento da referida receita, se essa porcentagem entregue a cada um deles fosse calculada sobre o ICMS gerado em seu próprio território, terminaria o sistema por beneficiar, pela transferência, os Municípios mais fortes, e não aqueles em que as atividades econômicas fossem incipientes ou frágeis.*

O espírito, portanto, da norma constitucional foi o de abrandar as desigualdades entre os diversos Municípios, com critérios que permitam beneficiar mais os Municípios mais débeis à custa de uma participação menor dos Municípios maiores.

De rigor, o princípio já vigorava no Texto pretérito. A matéria já era disciplinada pelo § 9º do art. 23, com a seguinte dicção:

“ 9º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, a que se refere o parágrafo anterior, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios:

I— no mínimo três quartos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios;

II — no máximo um quarto, de acordo com o que dispuser a lei

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Em outras palavras, se a violação ao acordo entre os Estados fulmina seu direito à outorga de incentivos, nada, nada, nada na Constituição impede que o Município, com sua receita própria faça o que, NA SUA AMPLA AUTONOMIA FINANCEIRA, DECIDA FAZER. E, em relação a esta autonomia, encontra apenas a barreira do artigo 14 da LRF (101/00), QUE TAMBÉM NÃO CUIDA DE QUALQUER LIMITAÇÃO AO LIVRE EXERCÍCIO DE SUA AUTONOMIA PARA DESTINAÇÃO DE SUAS RECEITAS E A FORMULAÇÃO DA POLÍTICA DE INCENTIVOS, SE NÃO AQUELA EXPRESSAMENTE NELE DESCRITA.

Em outras palavras, admitir a recepção da LC nº 24/75 para entidades —antes não federativas e agora sim—,

estadual” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo II, Ed. Saraiva, 2001, p. 34/35).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

cuja autonomia é ampla e sem qualquer limitação constitucional, seria impor RESTRIÇÃO, por lei infraconstitucional, a uma autonomia financeira ampla e SEM RESTRIÇÃO ²⁶. E o que é pior, por lei veiculada à época em que o Município não era entidade federativa.

É que a Constituição não se subordina à lei ordinária, mas, esta sim, à Constituição.

²⁶ Leia-se do Ministro Moreira Alves, em palestra, a seguinte afirmação: “Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais”, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. **Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição**” (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário, ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2ª. ed., 2001, p. 31).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Tenho para mim que é inaplicável o referido dispositivo à realidade atual da Federação Brasileira.

E um terceiro e último aspecto no que concerne a este quarto ponto.

Se a concessão de estímulos no ICMS implica impacto tributário, nas operações interestaduais em outro Estado, a concessão de estímulos fiscais, a partir da autonomia financeira dos Municípios, diz respeito exclusivamente à própria política do burgo, sem qualquer impacto de natureza fiscal sobre outros municípios.

É de se lembrar que a própria Lei Suprema refere-se, no artigo 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', exclusivamente, a

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

“incentivos fiscais”

e não financeiros, no que concerne ao ICMS, entendendo eu que a autonomia de cada Estado é, ampla desde que o dinheiro entre para as suas burras, quando for esta exclusivamente financeira e não fiscal.

Em audiência pública na Câmara dos Deputados, para a discussão do PEC 41/03, que redundou na E.C. n. 42/03, sugeri que se acrescentasse à letra “g” o vocábulo

“financeiros”,

Passando o dispositivo a ser assim redigido:

“... benefícios fiscais e financeiros”.

Tal proposta foi rejeitada pelos congressistas, que entendiam que tal proposta poderia encerrar a guerra fiscal entre Estados e não havia vontade política para

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

que os parlamentares, representantes dos Estados, o fizessem ²⁷.

Ora, se os próprios constituintes derivados fazem a distinção entre INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS, não há de que maneira se pretender tratar de incentivos financeiros, como se fiscais fossem.

Em outros termos, entendo que o artigo 9º, apesar de recepcionada a Lei Complementar n. 24/75 para efeitos da competência impositiva dos Estados, no que concerne aos Municípios, não o foi, visto que sua autonomia financeira hoje é absoluta, sem restrições na Lei Suprema, restrições estas, que não poderiam ser criadas por lei infraconstitucional, de mais em mais,

²⁷ A E.C. 42/03 resultante de amplo projeto relatado por Virgílio Guimarães resultou, de rigor, apenas na prorrogação da CPMF e da DRU e de uma reduzida partilha das CIDES.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

produzida à época em que os Municípios NÃO ERAM UNIDADES FEDERATIVAS.

Tenho para mim que no momento em que os recursos de tributos entram nas burras municipais, a partir daí, a única restrição possível é aquela colocada no art. 14 da LRF, já atrás analisada, não se aplicando, pois, o artigo 9º da LC n. 24/75 ²⁸.

²⁸ Carlos Valder do Nascimento, em relação ao artigo 14 fala também em diminuição de receita, à evidência, inexistente se as empresas não vierem para a unidade federativa, se não houver incentivos, o que vale dizer, parece hospedar a mesma tese que eu: “Qualquer benefício que implique diminuição de receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro que possa causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição” (grifos meus) (Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, 4ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, p. 101).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

E, um último aspecto, diz respeito à própria política financeira dos Municípios, à luz da Lei Suprema.

Têm os municípios determinados parâmetros para definir os tributos que devem ou não exigir dos contribuintes.

Por exemplo, no ISS, não podem cobrar alíquota inferior a 2%, por força do § 3º do art. 156, inciso I, da C.F. e do artigo 88 do ADCT da Constituição Federal ²⁹.

²⁹ O artigo 156, § 3º, está assim redigido: “§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do ‘caput’ deste artigo, cabe à lei complementar: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)”

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

No que concerne ao IPTU e ao ITBI, desde que não confiscatórias, as alíquotas e isenções são de livre escolha ³⁰.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)”.

³⁰ Os §§ 1º e 2º do artigo 156 estão assim redigidos: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)](#)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Muito embora tenha o constituinte no inciso III do § 3º falado na regulamentação de incentivos pelo ISS, a lei complementar pouco cuidou da matéria.

As hipóteses, portanto, do art. 156 sobre os tributos municipais NÃO CUIDAM DA DESTINAÇÃO DA PARTILHA DO ICMS, com o que a liberdade impositiva municipal é plena, tendo como limites, como já disse, APENAS A CONSTITUIÇÃO E O ARTIGO 14 DA LRF.

Ora, à medida que as partilhas do ICMS ingressem nos cofres do Município, sua destinação, na autonomia

compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

municipal, é plena, NÃO ESTANDO SUJEITAS ÀS RESTRIÇÕES DO ARTIGO 1º DA LC nº 24/75, cuja redação faz menção a INCENTIVOS FINANCEIRO-FISCAIS, quando a própria Constituição, hoje, só se refere a incentivos fiscais e rejeitaram, os constituintes derivados, minha proposta, em audiência pública, de acrescentar a expressão “financeiros” aos incentivos fiscais do artigo 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’!!!

Não vejo como para o Município, hoje entidade federativa, que não era à época da LC 24/75, possa estar limitada no USO PLENO DE SUA AUTONOMIA FINANCEIRA, POR UMA LEI ELABORADA para figura então inexistente na Federação e cuidando de incentivos financeiros, não mais constantes nem do

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

artigo 155, § 2º (ICMS), e, decididamente, nem de todos os artigos 156, 158 e 159, § 3º, da C.F. ³¹

Para concluir esta introdução, considero que, com exceção das limitações impostas pela C.Federal e pela LRF, têm os Municípios amplo direito de utilizarem-se de seus recursos como desejarem, visto que sua

³¹ O artigo 88 do ADCT, de acordo com a EC. nº 37/2002 passou a ter a seguinte redação:

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do ‘caput’ do mesmo artigo: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)”, sem restrição apenas para o ISS.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

política interna NÃO OCASIONA IMPACTO
TRIBUTÁRIO EM SEUS VIZINHOS, podendo a política
de incentivos fiscais ser utilizada nos moldes do artigo
151, inciso I, da Lei Suprema, assim redigido:

“Art. 151. É vedado à União:

*I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;.....”
(grifos meus) ³².*

³² *Vittório Cassone esclarece: “O artigo 151/I expressa o princípio da uniformidade dos tributos federais. Por exemplo, o IPI é seletivo, quer dizer, alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos, mas tais alíquotas devem ser iguais para fatos geradores ocorridos em qualquer ponto do território nacional.*

Estabelecida a alíquota de, digamos, 5% para o produto x, tal alíquota será a incidente, seja qual for o ponto do território nacional em que tenha ocorrido o fato gerador.

Poderá, contudo, a União conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, como, aliás, vem fazendo com áreas beneficiadas com projetos tipo Sudam, Sudene, etc.” (Sistema tributário nacional na nova Constituição, Atlas, 1989, p. 46).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Vale dizer, ao contrário do ICMS, que, pelo princípio da não cumulatividade, o incentivo pode gerar impactos tributários nos outros Estados, razão pela qual a Lei Suprema regulou, pormenorizadamente, os convênios, restringindo a lei complementar à regulação da matéria, **NO QUE CONCERNE ÀS PARTILHAS TRIBUTÁRIAS**, a liberdade municipal é plena, pois tais impactos inexistem, e as atrações de investimentos estão na legítima competência do próprio Município de utilização de adequada política neste campo para obtê-los.

Passo, agora, a responder às questões formuladas.

- 1) *“Pode o município, através de lei específica, conceder incentivo financeiro com o objetivo de atrair empresas para que venham a se instalar em seu território?”*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

A resposta é decididamente positiva. À evidência, a política de atração de investimentos para incentivos é instrumento plenamente utilizado por todos os governos para o desenvolvimento de sua área de domínio. Os próprios constituintes permitiram que o princípio da igualdade fosse abrandado para o incremento de políticas diversas, visando o desenvolvimento econômico e social a partir de incentivos fiscais (art. 151 inciso I) ³³.

³³ *Henry Tilbery ensina: “O princípio da isonomia, consagrado pelos regimes democráticos, está enraizado desde a primeira Carta Magna republicana na Constituição brasileira (Emenda Constitucional n.º 1 de 17.10.69, art. 153 § 1º). Este princípio da igualdade de todos perante a lei, aplicado no campo tributário, exige tratamento imparcial; porém é ponto pacífico, que isto não significa tratamento idêntico em todas as circunstâncias, mas, apenas, tributação igual para pessoas e situações desiguais. As isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio constitucional da isonomia. Exige-se somente, que a discriminação tenha uma justificativa real” (Incentivos fiscais para o desenvolvimento, José Bushatsky editor, 1971, p. 18/19).*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Há dois tipos de incentivos em dinheiro que poderão ser ofertados pelo Município: de natureza financeira e de natureza fiscal.

Os incentivos fiscais só não poderão ser concedidos se houver limitação constitucional, visto que nem mesmo a lei complementar poderia fazê-lo, a não ser na hipótese do artigo 146-A, cuja implementação depende de lei complementar ainda não elaborada pelo Congresso Nacional ³⁴.

Os incentivos financeiros poderão ser concedidos, estes, todavia, submetidos à legislação complementar administrativa, assim como à de regência do sistema financeiro, objetivando não comprometer a

³⁴ O artigo 146-A da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

administração pública por seu endividamento excessivo, em face de suas necessidades.

Em casos dos incentivos fiscais, é fundamental que se determine a razão de ser. Todos os incentivos fiscais concedidos, desde a vitoriosa experiência de Mezzogiorno na Itália, após a 2ª Guerra Mundial, objetivaram uma determinada finalidade, ou seja, o desenvolvimento social e econômico de uma região.

No livro coordenado por Antonio Roberto Sampaio Dória, um dos primeiros sobre a matéria no Brasil, seu saudoso coordenador sugeriu o título de “Incentivos fiscais para o desenvolvimento” de uma obra em que participei (1971) e que se lastreara na vitoriosa política de estímulos da Itália após o conflito europeu, para transformá-la novamente em potência econômica. Pertence, hoje, ao G-7 ³⁵.

³⁵ O livro editado por José Bushatsky, teve a colaboração dos seguintes autores: Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Claid de Lima Santos, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

O próprio constituinte apenas exigiu que tal política de estímulos fosse definida por lei própria e específica, conforme estabelecido no § 6º do artigo 150, assim redigido:

“§ 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)” (grifos meus no texto do dispositivo).

Desta forma, EXCEÇÃO FEITA às restrições constitucionais e as delegadas explicitações da lei complementar (CTN e LRF), são eles de possível concessão pelo Poder Público Municipal.

Martins, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção e Roselene Lopes Sciarântola.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Os financeiros devem principalmente estar adstritos aos artigos 29 a 31 da LRF, que nos comentários que coordenei com Carlos Valder do Nascimento (4^a. ed., Saraiva), coube a mim analisar.

À evidência, como o incentivo fiscal objetiva a atração de investimentos —a grande maioria dos incentivos conhecidos no país têm tal desiderato— nitidamente, eles só se justificam, se estiverem vinculados a um objetivo definido, social ou de desenvolvimento econômico. Favores não justificam a concessão de incentivos, mas sim a busca de determinado fim de interesse do Município.

A resposta, portanto, à pergunta é de que podem ser concedidos, tanto incentivos fiscais, quanto financeiros, devendo sempre estar vinculados a um

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

determinado objetivo que claramente beneficie a população e o próprio burgo ³⁶.

2) *Em caso positivo, quais são esses benefícios e de que forma se dá a concessão?*

Em relação aos incentivos fiscais, há determinados tributos que não comportam isenções. Para os

³⁶ *Marcelo de Lima Castro Diniz e Felipe Cianca Fortes esclarecem: “A interpretação dos incentivos fiscais deve se pautar em duas premissas: i) a norma instituidora do incentivo fiscal não pode ser interpretada individualmente, em compartimentos estanques; a todo momento, mediante o método sistemático, faz-se imprescindível a confrontação do objeto da interpretação com o próprio ordenamento jurídico, mormente às normas interpretativas enunciadas pelo próprio sistema tributário, dispostas no Código Tributário Nacional, visando à integração do sistema e ao emprego do sentido que melhor se agrega ao conjunto; e ii) os incentivos fiscais, por visarem, sem exceção, ao bem comum, o beneficiamento da coletividade deve sempre ser levado em consideração, de forma que, pelo método teleológico, busca-se a máxima efetividade da norma, interpretando-a de acordo com as suas finalidades, primando-se o meio mais adequado e eficiente para atingir o fim de modo pleno” (Incentivos Fiscais Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal, MP Editora/Apet, 2007, p. 278).*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Municípios, em relação a um deles, não se admite desonerações absolutas (ISS), por determinar a Constituição que caberá à lei complementar estabelecer alíquotas mínimas ao imposto. O próprio texto da EC nº 37/02 não abre espaço para tal política ³⁷.

A alíquota mínima objetiva eliminar a guerra fiscal entre Municípios, quando da atuação do contribuinte em mais de um deles. Por isto, determina que as

³⁷ *Repito, o art. 88 do ADCT está assim redigido:*

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do ‘caput’ do mesmo artigo: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)” (grifos meus no texto).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

alíquotas mínimas sejam definidas por lei complementar, entendendo eu que esta alíquota não poderá ser inferior a 2%, por força do inciso II do art. 88 do ADCT.

Tanto assim é, que determinou, o constituinte, no referido dispositivo, que, até a publicação de lei complementar, seria de 2%, lei complementar esta ainda não veiculada.

Todos os demais tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) comportam desonerações absolutas.

Pode-se, para atrair investimentos, desonerar o contribuinte do IPTU, do ITBI em aquisições de imóveis, de contribuições de melhoria e até mesmo taxas, as mais variáveis.

Todos os tributos, todos comportam estímulos e desonerações (isenções, não incidência, alíquota zero),

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

menos o ISS. Deve haver, todavia, na lei específica vinculação ao objetivo colimado ³⁸.

No que concerne aos incentivos financeiros, pode o Município emprestar para determinados empreendimentos recursos.

O artigo 26 da LRF determina que:

“Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas

³⁸ *Escrevi: "Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade --ou na linguagem constitucional-- da competência, a que tem direito o Poder Tributante.*

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta" (Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

físicas ou ‘déficits’ de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no ‘caput’ aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital”.

Como se percebe, os empréstimos são possíveis desde que não comprometendo a gestão orçamentária do Município, de tal maneira que tanto os incentivos fiscais, como os financeiros, são permitidos, estando no art. 14 da LRF, o elemento fundamental para que sua concessão seja válida, ou seja, não gerar no orçamento impacto negativo ou que, se houver, venha tal impacto

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

ser compensado por arrecadação adicional para zerar a concessão de incentivo com arrecadação tributária pré-definida.

Como demonstrei no início deste parecer, sem impacto orçamentário negativo, todos os incentivos fiscais são possíveis, no ISS, todavia, com as referidas limitações constitucionais no que concerne à alíquota mínima, e quanto aos incentivos financeiros, desde que não comprometendo a administração pública, quando destinados à iniciativa privada, nos termos do artigo 26 da LRF ³⁹.

³⁹ *Maria Sylvia Zanella di Pietro esclarece o dispositivo: “O dispositivo estabelece, no ‘caput’, os requisitos para que recursos públicos sejam destinados, direta ou indiretamente, para cobrir necessidades de pessoas físicas ou ‘déficits’ de pessoas jurídicas:*

a) deverá ser autorizada em lei específica, ou seja, em lei que aprove, em cada caso, a destinação de recursos às pessoas beneficiadas; o dispositivo impede que o legislador dê uma autorização genérica ou um cheque em branco ao Poder Executivo para fazer a destinação a seu exclusivo critério; a norma afeiçoa-se à regra do art. 167, VIII, da Constituição, que veda “a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Resta a utilização dos recursos decorrentes da partilha do ICMS, do IPI e do I.Renda, em que não há limitação constitucional, devendo, todavia, enquadrarem-se nas exigências formais (lei específica) e materiais (não comprometimento do orçamento e do plano plurianual, nos termos da CF –arts. 165 a 167- e LRF) ⁴⁰.

ou cobrir “déficit” de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 52”; entende-se, nesse caso, que a lei específica é da mesma esfera de governo a que se refere o orçamento; fora dessa hipótese, a exigência de lei específica não tem fundamento constitucional;

b) deverá atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (v. arts. 165, § 2, da CF e 42 da LRF);

c) deverá estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais; não basta, portanto, a autorização em lei específica, já que a destinação de recursos públicos ao setor privado tem de atender à exigência de previsão no orçamento ou em crédito adicional” (Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, organizadores Ives Gandra Martins e Carlos Valder do Nascimento, Ed. Saraiva, 2007, São Paulo, p. 185/186).

⁴⁰ O artigo 167, inciso VII, está assim redigido: “Art. 167. São vedados:

.....

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

Como demonstrei no comentário ao art. 9º da LC nº 24/75, considero que, neste particular, não foi

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados; ...”, tendo eu comentado: “Embora repetitivo, o comando superior realça a preocupação do constituinte em não permitir flexibilidade à execução de lei orçamentária.

Cuida o dispositivo de concessão e utilização de créditos ilimitados, vale dizer, não só da autorização, como da própria utilização de tais créditos, que, sem um teto, poderiam inviabilizar a administração e o orçamento’.

O inciso há de ser compreendido em sua exata dimensão.

Os créditos, a que fez menção o dispositivo, não se referem a programas ou projetos não previstos no orçamento. São créditos destinados a tais programas. Não cuida, portanto, da qualidade das obras, a que serão destinadas as verbas ou nelas utilizadas, mas da quantidade de recursos, que a Constituição proíbe seja alargada, em sua função de obrigar os Poderes Executores a se adaptarem, sem elasticidade exegética, à lei de meios.

Desta forma, há de se entender que os créditos se referem a programas aprovados e incluídos no orçamento, representando a vedação constitucional uma limitação ao ‘quantum’ possível para tais dotações, isto é, não se destina a atingir o mérito do crédito concedido ou pretensamente executado, mas os próprios limites de sua concessão e utilização, que só podem ser exteriorizados com teto bem definido” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Ed. Saraiva, 1991, São Paulo, p. 355/356).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

recepcionada, por cuidar de realidade inexistente à época, ou seja, ser o Município entidade federativa. É de se lembrar que o município também recebe transferência do IPI e I. Renda, sem que haja qualquer limitação a utilização de tais recursos para as suas variadas finalidades orçamentárias.

Ocorre que, na época, o Município era parte da entidade federativa do Estado, razão pela qual a matéria foi regulada desta forma, não mais se justificando após 1988, quando ganhou “status” de unidade federativa.

Aos três tipos de estímulos decorrentes de financiamentos, tributação e partilhas de IPI, I.Renda e ICMS, acrescente-se aqueles decorrentes de benefícios infra-estruturais para atrair investimentos, como, por exemplo, cessão de imóveis públicos por determinado período, pavimentação de ruas, estabelecimento dos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

equipamentos próprios do IPTU em áreas a serem destinadas para futuras empresas.

Em outras palavras, na sua autonomia financeira e administrativa, nada pode impedir o Município de progredir, podendo e devendo atuar com este elastério de política orçamentária para o desenvolvimento da cidade.

A meu ver, a utilização de incentivos fiscais, financeiros, de receita pretendida e de dotações orçamentárias, não é uma faculdade do Município, mas um “Poder-Dever”. Em havendo possibilidade e em havendo receita, tem a obrigação de utilizar-se de tais recursos e instrumentos para a promoção da cidade. O que não pode é desorganizar as finanças municipais, mas tendo-as, em equilíbrio, não pode deixar de utilizar-se destes instrumentos a bem do Município ⁴¹.

⁴¹ *Othon Sidou atribui a um direito do cidadão de ver a faculdade transformada em obrigação por parte das autoridades: “PODER-DEVER. Ciência Política. Autoridade emanada da cidadania e*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

A resposta, portanto, é de que pode utilizar-se do variado instrumental legal para a concessão de incentivos, objetivando projetos econômicos e sociais a bem do burgo, lembrando-se, todavia, que para efeitos dos incentivos fiscais, haverá necessidade de lei específica.

Por fim, fortalece o argumento de livre disposição de recursos orçamentários próprios do Município, hoje unidade federativa, o § 4º do art. 167 da C.F, que admite inclusive que todos os impostos e receitas partilhados possam vincular-se a gastos ou pagamentos devidos à União, matéria que vinha sendo contestada no passado —cheguei neste sentido a ofertar parecer ao município de São Paulo que não estaria este sujeito a perda de receitas por conta de dívidas

concentrada no eleitorado, para manifestar-se no exercício da soberania popular (Othon Sidou)” (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, vol. 3, J-P, Ed. Saraiva, 1998, p. 617).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

anteriormente contraídas com a União— e que pelo § 4º foi definitivamente esclarecida ⁴².

Ora, se dos próprios tributos não vinculados podem Estados e Municípios vincularem-nos a pagamento de dívidas com outra entidade da Federação, o que representa perda de arrecadação no momento, com muito mais razão quando os incentivos são ofertados para o pleno desenvolvimento do burgo, destinando-se o estímulo a alavancar receitas futuras e promover seu progresso social e econômico.

Na plena autonomia ofertada aos Municípios, hoje, entidade federativa, toda a política de estímulo é

⁴² O artigo 167, § 4º, tem a seguinte dicção:

“§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)”.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

permitida, exceção àquelas que são expressamente limitadas pela Lei Maior e lei complementar explicitadora, ou seja, as limitações a que me referi no corpo deste parecer ⁴³.

3) Ainda tendo-se em conta a possibilidade da concessão, como amoldar os benefícios ao orçamento do município, à legislação tributária e, sobretudo, à Lei de Responsabilidade Fiscal?

⁴³ Alexandre de Moraes lembra que: “A Constituição Federal consagrou o município como entidade federativa indispensável a nosso sistema federativo, integrando-o na organização político-administrativa e garantindo-lhe plena autonomia, como se nota na análise dos arts. 1º, 18, 29, 30 e 34, VII, c, todos da Constituição Federal.

A autonomia municipal, da mesma forma que a dos Estados-membros, configura-se pela trílice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração.

Dessa forma, o município auto-organiza-se por meio de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, sem qualquer ingerência dos Governos Federal e Estadual; e, finalmente, auto-administra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Constituição Federal” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, Ed. Atlas Jurídico, 7ª. ed., 2007, São Paulo, p. 697).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

À evidência, a questão é mais material do que jurídica e diz mais respeito às responsabilidades do Município com seus munícipes e com a administração pública.

Em outras palavras, nas suas funções essenciais estabelecidas nas competências definidas nos arts. 29 a 31 da Constituição Federal e na de correta gestão do dinheiro público (manutenção da máquina administrativa, educação, saúde, assistência social e preservação urbana do Município), deverá conservar os recursos necessários orçamentários para que a administração seja equilibrada ⁴⁴.

⁴⁴ José Afonso da Silva lembra que: “Inegavelmente, os Municípios saíram bastante fortalecidos na Constituição. Houve, entre os Constituintes, quase unanimidade no conferir uma posição de destaque aos Municípios no sistema federativo brasileiro. A repartição de rendas tributárias, examinada mais adiante, reforça consideravelmente essa nova posição dos Municípios, que poderão, assim, prestar imensos serviços às comunidades locais, com o que estarão contribuindo decisivamente para a consolidação da democracia brasileira” (José Afonso da Silva, *O município na Constituição de 1988*, São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 1989, p. 15).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

No momento, todavia, em que, na lei de diretrizes orçamentárias e no plano plurianual, destinar as importâncias necessárias para cumprir sua obrigação gestora, à evidência, poderá utilizar-se de todos os recursos de que dispuser para desenvolver a cidade. Poderá, inclusive, criar um fundo de investimento econômico social para os quais seriam destinados recursos em valores semelhantes aos das partilhas de tributos da União e dos Estados ou de parcela deles, lembrando-se que tais fundos não serão vinculados à percepção de partilhas, mas sim terão recursos orçamentários SEMELHANTES aos das partilhas, em face da fungibilidade das receitas públicas. Nele poderão ser utilizadas inclusive receitas de impostos, cuja vinculação direta não é possível, embora seja sua destinação de livre utilização pelo município.

Em outras palavras, não haveria uma vinculação formal, mas a formação de um fundo cujos valores que

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

lhes seriam destinados corresponderiam aproximadamente –após a utilização para as contas de gestão pública- às receitas de partilhas e/ou até de impostos.

Como as receitas públicas são do Município, pode ele utilizar-se de tais receitas como for do interesse do Município, mas sempre que tais receitas forem destinadas a estímulos (incentivos financeiros), deverão ser veiculadas por lei específica, não só para criação do fundo, como dos objetivos de sua destinação, conforme determina o § 6º do artigo 150 da Lei Maior ⁴⁵.

⁴⁵ *É fundamental o respeito ao artigo 150, § 6º, que repito: “§ 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. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)”, embora haja dúvidas se a lei específica deve ser exclusiva. Manifestei-me a respeito: “Tal dispositivo faz menção à lei específica e à exclusividade da matéria, com o que, a partir de sua edição, as leis concessivas de desoneração tributária devem ser específicas e exclusivas. A*

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

As limitações da LRF (arts. 14 e 26) e da C.Federal (156, § 3º, inciso I) não inviabilizam destinações e estímulos fora destas barreiras, lembrando-se que o artigo 9º da LC 24/75 está merecendo uma nova leitura, principalmente após o § 4º do artigo 167 da Lei Suprema, que possibilitou vinculações para pagamento de dívidas com a União, uma faculdade com efetiva perda de receita, inexistente naqueles estímulos ofertados para obtenção de receita futura SEM PERDA DE RECEITA PRESENTE, visto que as empresas atraídas por tais estímulos AINDA NÃO ESTÃO PRODUZINDO RECEITA!

própria utilização do verbo no futuro do indicativo não oferta dúvidas de que prevalecerá a disposição a partir daquele momento para qualquer concessão das mal denominadas 'renúncias fiscais', ou seja, haverá necessidade de serem as leis exclusivamente dedicadas às matérias enunciadas no comando normativo supremo" (parecer exarado em 1996).

Há, todavia, corrente doutrinária que defende não haver necessidade de a lei ser exclusiva, mas apenas de os incentivos serem claramente especificados na lei" (O sistema tributário na Constituição, 6ª. ed., Saraiva, São Paulo, 2007, p. 347/348).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

A imposição, portanto, é de que a lei seja específica e exclusiva e não fira os dispositivos retro mencionados.

4) *É possível exigir algum tipo de contrapartida por parte das empresas? Se positivo, quais seriam as hipóteses?”*

O artigo 178 do CTN com a redação seguinte:

“Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (grifos meus) Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975” (grifos meus no texto),

admite o incentivo oneroso, ou seja, aquele em que a empresa incentivada deva retornar à entidade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

incentivadora benefícios futuros à coletividade e ao próprio poder público ⁴⁶.

Entendo que por ser a política de incentivos fundamentalmente uma política para desenvolvimento social, econômico, da saúde, educacional e cultural de

⁴⁶ *Walter Barbosa Corrêa comenta a irrevogabilidade de isenções concedidas nos termos do artigo 178 do CTN: “Não é essa, contudo, a esteira em que corre o CTN, e a maioria dos autores nacionais dão prevalência à proteção dos interesses individuais, derivados do direito adquirido, sem se importarem com a limitação que tal medida acarrete, no campo do direito público, ao poder de impor do Estado.*

Aliás, é essa também a linha que segue o Supremo Tribunal Federal, como dispõe a Súmula 544, nestes termos: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Advirta-se que as isenções de imposto sobre circulação de mercadorias são concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Ressalte-se, também, que o caráter condicional de isenção fiscal não afasta do poder concedente a faculdade de revogá-la, atendendo à inadimplência do beneficiário” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 5ª. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, 2008, São Paulo, p. 488/489), não podendo ser revogada, a isenção, se concedida a prazo certo.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

uma unidade federativa, a contrapartida é de rigor, uma exigência para eliminar a possibilidade de caracterizar-se um favor a poucos sem benefício da coletividade.

As empresas atraídas por incentivos fiscais (Impostos, Taxas ⁴⁷ etc.), financeiros (recursos recebidos nos termos do art. 26 da CF que poderiam ser concedidos a longo prazo e compensados contra tributos), os quais poderiam vir do Fundo criado nos moldes da resposta ao quesito 3, ou ainda materiais (criação de infraestrutura para localização), deveriam se comprometer a

⁴⁷ O artigo 177 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”
Admitindo, pois, que a lei possa conceder isenções às taxas.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular
de Direito Constitucional.

geração de empregos, a preservar projetos sociais, educacionais ou culturais, em termos a serem estabelecidos em lei especial, com variada gama de alternativas. À evidência, a lei geral deveria comportar flexibilização de soluções em nível de valor dos investimentos, extensão, importância, pois quanto maiores forem os investimentos, maiores benefícios terá o Município no futuro.

A resposta, portanto, é que pode e deve uma política de incentivos fiscais e financeiros exigir contrapartida.

S.M.J.

São Paulo, 01 de Outubro de 2010.