

PARECER

**INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR LEI E
REVOGADOS POR RESOLUÇÃO – ILEGALIDADE
E INCONSTITUCIONALIDADE – INTELIGÊNCIA
DA RESOLUÇÃO NORMATIVA DA ANEEL
234/2006, DA LEI 5655/71 E DA M.P. 2199-14/2001
– INCENTIVOS PARA DESENVOLVIMENTO
REGIONAL OU SETORIAL OBJETIVAM
BENEFICIAR O INVESTIDOR DIRETAMENTE E SÓ
INDIRETAMENTE O CONSUMIDOR PELA CRIAÇÃO
DE SERVIÇO ANTES INEXISTENTE – PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a consulente, consulta complementar àquela já respondida por mim e por minha sócia Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, em dezembro de 2010, e cuja ementa foi:

“INCENTIVO FISCAL REGIONAL. ART. 1º DA MP N. 2.199-14, NA REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI 11.196/05. REDUÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE A RENDA. FINALIDADE DE FOMENTO ÀS PESSOAS JURÍDICAS QUE PROMOVESSEM INVESTIMENTOS NO SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NAS REGIÕES DA SUDENE E SUDAM. NOTA TÉCNICA N. 262/2010/SRE/ANEEL QUE PREVÊ A CAPTURA DA REDUÇÃO DE TRIBUTOS EM PROL DA MODICIDADE DA TARIFA. ADMINISTRADOR PÚBLICO QUE PRETENDE SUBSTITUIR-SE AO LEGISLADOR E AO CONSTITUINTE. DESVIRTUAMENTO DO INCENTIVO FISCAL LEGALMENTE INSTITUÍDO. INCONS-

TITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO AOS ARTS. 3º, III, 37 (PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, EFICIÊNCIA E MORALIDADE) E 43 DA CF. OFENSA AO ART. 178 DO CTN E AO ART. 5, XXXVI DA CF. VIOLAÇÃO AO ART. 9, § 3º, DA LEI 8789/95 - P A R E C E R”

Está consubstanciada nos seguintes quesitos:

- a) Pode ANEEL, por meio de Resolução, caracterizar o incentivo fiscal SUDENE como um aporte de recursos do governo federal, em investimentos na concessão, de forma que, pelas regras setoriais, esse incentivo seja DEDUZIDO da Base de Remuneração Regulatória – BRR (RN Normativa Aneel 234/2006), eliminando tanto a remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto a recuperação desse investimento por meio da depreciação?
- b) Caso a resposta seja negativa, poderia a Lei 5.655/1971, específica do setor elétrico, que trata inclusive do Investimento Remunerável (BRR), ter sua redação alterada no sentido de estabelecer que o valor dos incentivos fiscais, previstos no art. 1º da MP 2.199-14/2001, seja excluído para fins de determinação do “Investimento Remunerável” (BRR), anulando o benefício financeiro concedido por uma Lei tributária?
- c) Caso a resposta anterior seja positiva, a exclusão dos incentivos fiscais, do “Investimento Remunerável” (BRR), poderia ser extensiva aos valores de incentivos fiscais constituídos antes da edição da nova Lei ou MP que altere a redação da Lei 5.655/1971?
- d) Considerando que, antes de se constituir a Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, prevista no art. 195-A da Lei 6.404/1976, o valor do incentivo fiscal SUDENE será contabilizado como Receita, poderia a ANEEL capturar parte ou integralmente o correspondente valor para repassá-lo como redução no momento do cálculo da tarifária a ser homologada, sem qualquer alteração da legislação aplicável?

Resposta

Reitero, no presente parecer, todas as respostas ofertadas na consulta anterior, que, de certa forma, contém implícitas as respostas para as indagações ora formuladas¹.

1. Concluimos o parecer como se segue:

“Com essas considerações, passamos a responder pontualmente as questões formuladas.

a) É lícito à ANEEL capturar o benefício tributário oferecido nos termos da Lei 11.196/95 para fins da modicidade tarifária? A captura do benefício altera o texto da lei?

Não, não é legítimo, pois o fundamento do tratamento mais favorecido, foi o art. 3º, III da CF. Se, em sintonia com a Constituição, o legislador federal institui incentivo regional, ou seja, com a finalidade de propiciar melhores condições de infra-instrutura para as regiões sócio-econômicas indicadas, não pode o administrador público, titular de competência para atuar em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal, pretender substituir pela sua, a vontade da lei e da Constituição.

A nosso ver, a Nota Técnica nº 262/2010 SRE/ANEEL, na condição de mero ato administrativo subalterno, não tem forças para alterar o art. 1º da MP no. 2.199-14, na redação que lhe deu a Lei 11.196/05, como pretendeu seu autor.

A captura do benefício para repassá-lo à tarifa, assim como qualquer outra medida tendente a destiná-lo a outra finalidade que não aquela legalmente prevista quando de sua instituição, desnatura o incentivo, violando a lei e a Constituição. Trata-se, portanto, de ato administrativo inválido, que atenta contra a hierarquia das normas.

b) Quem é o beneficiário direto do referido “benefício/incentivo” instituído pela Lei 11.196/05: concessionária, acionista ou consumidor?

O estímulo instituído pela Lei 11.196/05 tem natureza de fomento. Seu beneficiário direto é, pois, a pessoa jurídica titular do projeto aprovado, ou seja, a concessionária que, tem na redução de tributos uma forma de compensação, pelo menos parcial, dos grandes investimentos que terá que fazer para sua a implantação e desenvolvimento, no interesse da região. Tanto é assim, que, o art. 1º da Lei em tela, ao preservar o regime do art. 19 do Decreto-lei n. 1598/77 e alterações posteriores (art. 545 do RIR, Decreto n. 3000/99), estabelece que o incentivo não poderá ser distribuído aos sócios, constituindo reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, sob pena de perda do benefício - a teor do que dispõem os parágrafos 1º, 3º, 4º, e 5º do mencionado art. 19.

Capturá-lo em prol da modicidade de tarifas é substituir o beneficiário legal do incentivo – pessoa jurídica titular do empreendimento – pelo usuário, alterando a finalidade da norma, desvirtuando o estímulo e contrariando a lei e a Constituição. É muito mais do que simplesmente anular o incentivo. É transformá-lo em ônus, criando uma situação de desequilíbrio para o contribuinte que a lei visou beneficiar, na medida em que o coloca na surreal situação de ter, de um lado, que repassar a isenção para reduzir a tarifa e, de outro,

Procurarei examinar, todavia, os possíveis questionamentos da ANEEL na busca de alteração de incentivos fiscais concedidos e que, após sua concessão, são de impossível modificação por força do artigo 178 do CTN, por se constituírem incentivos onerosos².

A própria Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que assim dispõe:

Isenções Tributárias Concedidas - Condição Onerosa - Liberdade de Supressão

Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas³.

utilizar o valor da mesma isenção para constituir reserva de capital a ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social !

c) Sendo legítima a captura do benefício para fins de modicidade tarifária, de que forma seria essa captura? Há alguma possibilidade de se capturar o benefício dos anos anteriores?

A captura não é legítima, tendo em vista que a Nota Técnica nº 262/2010 SRE/ ANEEL em questão não tem forças para modificar a lei nem para criar obrigações, inovando na ordem jurídica. Mas, se apenas para argumentar, se admitisse a sua validade, não poderia autorizar a captura do benefício dos anos anteriores, de vez que, a teor do art. 5º, XXXIV da CF, nem mesmo a lei pode produzir efeitos retroativos; quanto mais mero ato administrativo, que, ao invés de cumprir sua função de dar fiel cumprimento à lei (art. 84, IV da CF), a viola às escâncaras.

É o parecer.”

2. Regina Helena Costa lembra que somente isenções concedidas por prazo indeterminado e incondicionadas podem ser suprimidas:

“A isenção condicionada e por prazo certo não pode ser extinta pela pessoa política tributante, sob pena de ofensa ao direito adquirido, à vista do princípio da segurança jurídica. Já as isenções incondicionadas e as concedidas por prazo indeterminado podem ser modificadas ou suprimidas a qualquer tempo, com fundamento no princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. A remissão ao art. 104, III, refere-se ao princípio da anterioridade da lei tributária, superiormente contemplado no art. 150, inciso III, alínea b, CF, posto que a extinção ou redução de isenção equivale à instituição de tributo novo, somente podendo produzir a lei seus efeitos no exercício seguinte àquele em que tiver sido publicada” (grifos meus) (Código Tributário Nacional Comentado, coordenador Vladimir Passos de Freitas, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 681).

3. **STF Súmula nº 544** - 03/12/1969 - DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

(...) é considerada em vigor, mesmo após a L.C. n. 24/75, pela maioria esmagadora da doutrina.

Tecerei, todavia, breves considerações sobre a política de incentivos fiscais juridicizados no Brasil e os princípios constitucionais e de legislação complementar explicativa, que regem a matéria, para só depois responder às questões formuladas pela entidade consulente.

Muito antes da sistematização do direito tributário no País, isto é, quando ainda se tinha um complexo de leis não organicamente conformado, nada obstante as Constituições anteriores a 1967 terem cuidado de aspectos fiscais, a extrafiscalidade já era objeto de reflexão pelos especialistas, então em Finanças Públicas. Refiro-me à época em que se discutia, inclusive, se haveria ou não autonomia do direito tributário em relação ao direito financeiro, no qual estavam seus estudos inseridos⁴.

4. Hamilton Dias de Souza lembra:

“O argumento histórico ajuda, nesse passo, pois pretendia-se, na Subcomissão de Discriminação de Rendas, por proposta do então Deputado Aliomar Baleeiro, incluir na Constituição de 1946, dispositivo que desse competência à União para legislar sobre Direito Financeiro. Contudo, tal proposição foi reformulada em plenário, pois não poderia a União legislar sobre todo o Direito Financeiro (onde àquela época, incluía-se o tributário) sob pena de atingir severamente as autonomias legislativas locais, o que resultou na competência outorgada apenas para legislar sobre normas gerais.

Pode-se verificar que o objetivo histórico foi o de permitir à União traçar linhas gerais do ordenamento jurídico tributário do Estado Nacional, sem descer ao campo reservado às autonomias locais.

Gilberto de Ulhôa Canto, bem explica a finalidade do dispositivo constitucional, assinalando:

“Na Constituinte, a admissão da competência federal para ditar normas gerais de direito financeiro, teve por pressuposto a autonomia desse ramo do direito, o reconhecimento das autonomias locais impositivas, nos campos que lhes são próprios e privativos, e a conveniência de uma codificação de princípios. Isso está expressamente admitido pelo Deputado Aliomar Baleeiro, na acima citada publicação de Edições Financeiras (“Normas Gerais de Direito Financeiro”), da qual consta material de elaboração constitucional, cedido pelo ilustre parlamentar” (grifos meus) (Direito Tributário 2, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1972, p. 29/30).

Sendo o tributo o mais relevante instrumento das receitas públicas – que, como Aliomar Acentua, supera as receitas de exploração própria, financeiras, indenizatórias, confiscatórias ou de qualquer outra natureza –, nitidamente, tem como objetivo viabilizar o Estado prestador de serviços públicos, mas também a função, não menos relevante de estimular o desenvolvimento econômico e a justiça social. Vale dizer, mediante a utilização de variada gama instrumental, pode o Estado desde reduzir a tributação, até conceder incentivos fiscais, com objetivos determinados.

Em outras palavras, como inúmeros especialistas nacionais e estrangeiros afirmaram, mais do que a mera arrecadação para sustentar o Estado prestador, os objetivos de justiça tributária, desenvolvimento econômico e social deveriam ser a meta primeira de uma correta política tributária. É que, se crescer o desenvolvimento econômico e a justiça social, o aumento da arrecadação será consequência natural. Entre estes estudos destaca-se o relatório da Royal Commission on Taxation of Canadá, na década de 60⁵.

5. Gustavo Miguez de Mello formula quadro em que tais objetivos são acentuados:
“As finalidades da cobrança de tributos

Especificação

das Finalidades Autores e Comissões

*JUSTIÇA FISCAL Ruy Barbosa, Constituição
Federal do Brasil de 1946
(x), Royal Commission on
Taxation (Canadá), Joseph
Pechman, Fuentes Quintana,
J. M. Sidou.*

*ALOCAÇÃO
DE RECURSOS Joseph Pechman, John
Due, Richard e Peggy
Musgrave, Manuel Lagares
Calvo, Carl Shoup,
Fuentes Quintana,
Walter Heller, Victor
Urquidi.*

A extrafiscalidade, pois e ainda em período no qual o direito tributário

DESENVOLVIMENTO *Royal Commission on*
ECONÔMICO *Taxation, Joseph Pechman,*
John Due, Richard e Peggy
Musgrave, Manuel Lagares
Calvo, Carl Shoup,
Walter Heller.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
interna I) *Joseph Pechman, John*
PLENO EMPREGO *Due, Richard Musgrave,*
Manuel Lagares Calvo,
Carl Shoup, Fuentes
Quintana, Walter
Heller, Victor Urquidi.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
interna II) *Joseph Pechman, Richard*
COMBATE/INFLAÇÃO e *Peggy Musgrave, Manuel*
Lagares Calvo, Carl Shoup,
Fuentes Quintana, Walter
Heller, Victor Urquidi.

(estabilização *Royal Commission on Taxation,*
externa) *Joseph Pechman, Richard e*
EQUILÍBRIO BALANÇO *Peggy Musgrave, Manuel*
DE PAGAMENTOS *Lagares Calvo, Carl Shoup,*
INTERNACIONAIS *Fuentes Quintana, Walter*
Heller, Victor Urquidi.

FINALIDADE *John Due, Richard e*
SOCIAL *Peggy Musgrave, Manuel*
Lagares Calvo, Carl
Shoup, J.M. Sidou,
Richard Musgrave e
Malcom Gillis, Walter
Heller.

COORDENAÇÃO FISCAL
INTER-GOVERNAMENTAL *Carl Shoup*

era parte do direito financeiro, merecera estudos brasileiros, na linha dos escritos dos melhores especialistas estrangeiros, que viam, nos incentivos, fantástico instrumento de adequada política tributária para obter ambos os objetivos (justiça social e desenvolvimento econômico)⁶.

Ora, a partir da sistematização do direito tributário brasileiro, após a E.C. n. 18/65 e a Lei 5172/66 (CTN), - que ganhou forças de lei complementar com a Constituição de 1967, pelo princípio da recepção - a matéria comportou, inclusive, tratamento separado (artigos 175 a 182 do CTN, Livro II, Título III, Capítulo V, Seções I, II e III), embora mais dedicado à principal forma de estímulo, que é a isenção⁷.

FINALIDADE *Royal Commission on*
POLÍTICA *Taxation, J.M. Sidou,*
 Walter Heller.

FINALIDADE *Royal Commission on*
JURÍDICA *Taxation.*

FINALIDADE *Richard Musgrave e*
ADMINISTRATIVA *Malcom Gillis,*
 Royal Commission on
 Taxation.

OBSERVAÇÕES (x) referência feita a adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendida à finalidade referente à justiça fiscal”.

(Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 27 a 31 de agosto de 1979, Ed. Mapa Fiscal, p. 20).

6. A tese de doutoramento para FDUSP em 1964 de Walter Barbosa Corrêa teve como título “Uma contribuição ao estudo da extrafiscalidade” editado em edição particular no mesmo ano.

7. O artigo 176 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 176. 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.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

Mais do que isto, a Constituição de 1988 claramente hospedou -já com definição doutrinária, legal e jurisprudencial- o direito tributário como ramo autônomo do direito, explicitando, por outro lado, que a política de incentivos fiscais é alicerce para o desenvolvimento, como se vê, por exemplo no art. 151, inciso I ou 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, assim redigidos:

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;”⁸

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

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

.....

XII - cabe à lei complementar:

.....

8. Alexandre de Moraes esclarece:

“A possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, nos termos do inciso I, do art. 151, é medida salutar que visa ao cumprimento dos objetivos fundamentais da República – garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (grifos meus) (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 8ª. ed., Atlas Editora, São Paulo, 2011, p. 1732).

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

Em outras palavras, toda a política tributária não objetiva apenas obter recursos para o Estado prestador de serviços e mantenedor dos detentores do poder, mas também servir de instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico⁹.

Ora, a política de incentivos fiscais tem uma finalidade clara: levar a sociedade a interessar-se pela prática de ações, que, sem eles, poderiam jamais despertar o seu interesse.

As próprias imunidades constitucionais, nitidamente, têm por escopo estimular a comunidade a atuar principalmente na educação e assistência social, suprindo a ação do Estado, que não faz o que deveria fazer, com nossos tributos. Assim, para estimular que a sociedade atue nessas áreas, a Constituição veda que essas atividades sejam objeto da tributa-

9. Ao comentar o disposto no artigo 151, inciso I, Pinto Ferreira diz:

“Os incentivos fiscais são, por consequência, técnicas empregadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos.

É o caso da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), estudando os problemas existentes na região do nordeste e fixando metas e necessidades.

Para a consecução de tais objetivos, a lei estabelece um incentivo fiscal básico de abatimento de 50% do IR da pessoa jurídica na declaração de renda, para aplicação em projetos agrícolas e industriais de interesse da região, desde que aprovados pela Sudene.

Buscou-se estimular o empresário para o ‘take-off’ do desenvolvimento, não pagando IR, para injeção de recursos na área incentivada.

A reação positiva do empresariado à Sudene levou o governo a estender o sistema à Amazônia.

A fórmula dos incentivos fiscais foi sucessivamente ampliada para setores carentes de recursos: o reflorestamento, o turismo, a aeronáutica, a pesca, o mercado de capitais” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, São Paulo, 1992, p. 365).

ção, mediante impostos e contribuições sociais, como contrapartida ao trabalho realizado pelos cidadãos¹⁰.

De rigor, essas desonerações representam uma pequena contrapartida, visto que o que os hospitais, estabelecimentos de ensino ou órgão de assistência social de iniciativa privada fazem, supera, de muito, a participação governamental nas respectivas áreas. Isso levou o constituinte de 88 - como assim já tinham procedido os anteriores - a criar a proibição ao poder de tributar, para evitar veleidades exegéticas dos governos, na tentativa de reduzir sua contrapartida pelo amesquinamento das garantias constitucionais.

Para o desenvolvimento econômico, todavia, não está o País perante determinações absolutas do legislador supremo, que interditem as atividades dessa natureza da presença impositiva do Estado, a não ser na hipótese do artigo 40 do ADCT. Tornam, porém, dependente, tal desiderato de política concessiva de incentivos por parte daqueles que, tendo o poder de tributar, deixem de fazê-lo, afim de atrair investidores e segmentos da sociedade para suprir o que o Estado deveria fazer com os nossos tributos e não o faz.

10. Escrevi:

“O capítulo da imunidade não altera a concepção dominante nos tribunais, qual seja, a de que há quatro formas desonerativas, a saber: imunidade, isenção, não-incidência e alíquota zero, além da anistia e remissão, a que se refere o § 6, aquela apenas de multas e esta de tributo e pena. Permanece, a meu ver, a mesma inteligência pela qual na imunidade não nascem nem obrigação nem crédito tributário, por absoluta vedação constitucional; na não—incidência não nascem ambos, por omissão da legislação ordinária; na isenção nasce a obrigação, mas não nasce o crédito, por vedação imposta pela lei complementar, embora seja veiculada por lei ordinária (art. 175 do CTN); na alíquota zero, nascem ambos, reduzidos à sua expressão nenhuma; na anistia nasce a obrigação, mas é excluído o crédito relativo à penalidade, e na remissão nasce a obrigação, sendo excluído o crédito por inteiro.

A imunidade objetiva claramente impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus ‘deficits’ orçamentários, invadam áreas que, no interesse da sociedade, devam ser preservadas (Uma teoria do tributo, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 369-70) .

O espírito é, portanto, permitir aos governos a adoção de políticas desonerativas estimuladoras, semelhantes à imunidade. Só que o ato de desonerar é ponderado à luz de conveniência e oportunidade política ou social para atração de investimentos na área escolhida, e não decorrente de vedação constitucional ao poder de tributar.

E, neste campo dos estímulos, insere-se uma gama variada de formas de atuação do Estado para atrair interessados em desenvolvimentos setoriais, regionais ou nacionais¹¹.

No estímulo fiscal, há sempre duas facetas, ou seja, a atração de investidores para que assumam o desenvolvimento de determinado setor ou área, mediante benefícios que lhe são ofertados, superiores aos das operações idênticas em outros setores ou regiões e, de outro lado, a obrigatoriedade de os interessados em usufruírem de tais benefícios, de preencherem os requisitos exigidos pelo poder concedente, na conformação daquilo que deve ser explorado pelos investidores atraídos.

Sem estas duas facetas (benefícios para os que são atraídos e obrigatoriedade de cumprir os objetivos que levaram aos incentivos), não se pode falar em incentivos fiscais.

Não há política extrafiscal em que o governo declare que quer atrair determinados investidores, dando-lhes como contrapartida nada, visto que tal maneira de atuar representaria a negação da própria política, e

11. Coordenei com André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto livro intitulado “Incentivos Fiscais” (Ed. MP/APET, 2007, São Paulo), com a colaboração dos seguintes autores: Luís Eduardo Schoueri, Ricardo Lobo Torres, Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti, Adilson Rodrigues Pires, André Elali, Edilson Pereira Nobre Júnior, Terence Dornelles Trennepohl, Daniel Monteiro Peixoto, Fellipe Cianca Fortes, Ives Gandra da Silva Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Eduardo José Paiva Borba, Fábio Soares de Melo, Fernanda Maia Salomão Alves, Fabiana Del Padre Tomé e Marcelo de Lima Castro Diniz. À unanimidade, todos estes juristas acentuaram o caráter de que o incentivo destina-se a atrair investimentos e que o Estado deve ofertar sua contrapartida com a redução ou desoneração tributária.

haveria o desinteresse natural por parte dos investidores. Seria um desestímulo ao estímulo fiscal, pretender dizer ser estímulo o que estímulo não é¹².

Um outro aspecto a ser considerado, diz respeito à irretroatividade da retirada do estímulo.

A Constituição é clara ao determinar que a lei é irretroativa, nos termos do artigo 5º, inciso XXXVI, assim redigido:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Decorre dessa norma a impossibilidade de os estímulos onerosos serem revogados, na dicção da Súmula 544 do STF, já transcrita no início deste parecer, considerada pela doutrina dominante ainda eficaz, e do artigo 178 do CTN:

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. (Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975).

12. Andre Elali escreveu:

“A Constituição Federal, para que o Estado brasileiro atinja um de seus objetivos primordiais, o desenvolvimento econômico, valoriza o exercício legítimo do poder econômico. Ressalta-se, portanto, a função social das atividades econômicas para se alcançar a ordem econômica prevista no ano constitucional.

Nesse contexto, a tributação surge como alternativa do Estado para fomentar o desenvolvimento nacional, cujo conceito deve abarcar de forma especial a redução das desigualdades regionais e sociais. Através de normas tributárias, pode e deve o Estado induzir os agentes econômicos à prática daqueles comportamentos desejáveis na busca da ordem econômica proposta no plano da Constituição” (grifos meus) (Incentivos Fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal, coordenação Ives Gandra Martins, Andre Elali e Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. MP/APET, São Paulo, 2007, p. 41).

Além disso, aqueles concedidos, nos termos do art. 40 do ADCT, verbis:

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 vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto n. 7.212, de 2010)

estão assegurados até 2023¹³.

O próprio artigo 178 do CTN tem sido interpretado, à luz do art. 175 da lei suprema, nos denominados serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados, ou seja, pelo prisma da necessidade de prestação de serviços públicos adequados, cuja matriz foi explicitada na lei de licitações (8666/93), o art. 37, XXI da CF assegura a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato¹⁴.

13. Como se percebe na ementa abaixo transcrita, qualquer redução de incentivos fiscais concedidos a título oneroso ou por prazo certo não encontram respaldo no STF: *“ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do art.77 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 — projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.*

Deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9.532, de 10.12.1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória nº 1.614-16, de 05.3.1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI 310, ADI 1.717, ADI 1725. (ADI n. 1.799 MC/DF, rel. Min. Marco Aurélio, 18.3.1999, Pleno, v.u., DJ 12.4.2002, p. 51)” (grifos meus) (Incentivos Fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal, ob. cit. p. 214).

14. O artigo 175 da CF tem a seguinte dicção:

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

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

Não se pode falar em serviço adequado, sem equilíbrio econômico-financeiro do contrato, pois empresa que gera prejuízos, por insuficiência de remuneração tarifária, não pode atuar de forma eficiente¹⁵.

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.”, estando assim redigido o artigo 37, inciso XXI:

“XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.”

Por outro lado, o art. 40, incisos XI e XIV, letra ‘c’ e ‘d’ da Lei 8666, versado está como se segue:

“Art. 40. O edital conterà no preâmbulo o número de ordem em série anual, o nome da repartição interessada e de seu setor, a modalidade, o regime de execução e o tipo da licitação, a menção de que será regida por esta Lei, o local, dia e hora para recebimento da documentação e proposta, bem como para início da abertura dos envelopes, e indicará, obrigatoriamente, o seguinte:

XI - critério de reajuste, que deverá retratar a variação efetiva do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais, desde a data prevista para apresentação da proposta, ou do orçamento a que essa proposta se referir, até a data do adimplemento de cada parcela; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

XIV - condições de pagamento, prevendo:

c) critério de atualização financeira dos valores a serem pagos, desde a data final do período de adimplemento de cada parcela até a data do efetivo pagamento; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

d) compensações financeiras e penalizações, por eventuais atrasos, e descontos, por eventuais antecipações de pagamentos; (...) (grifos meus).

15. Marçal Justen Filho ensina:

“O reajustamento de preços, no plano da licitação, consiste na previsão antecipada da ocorrência da inflação e na adoção de uma solução para neutralizar seus efeitos. Consiste na determinação de que os preços ofertados pelos interessados serão reajustados de modo automático, independentemente inclusive de pleito do interessado. Será utilizado um critério, escolhido de antemão pela Administração e inserto no edital. O critério de reajuste tomará

Em outras palavras, o artigo 178 deve ser interpretado, como o faz a doutrina dominante, à luz de que os incentivos fiscais onerosos, mesmo que não concedidos a prazo certo, não podem ser revogados, como, de resto, determina a Súmula 544 do STF, sem que se dê prazo razoável para que os beneficiários aufram dos estímulos, conforme programação original. Não é efetivamente razoável conceder-se incentivos onerosos, que pudessem ser revogados tão logo o investidor cumprisse a sua parte. A revogação imediata, logo após o investimento feito, não permitiria ao investidor usufruir dos incentivos, além de impor-lhe o prejuízo decorrente dos investimentos feitos sem contrapartida.

Há de se entender, portanto, pelo prisma do artigo 178 que, sendo oneroso e com prazo razoável, explícito ou implícito, para superação dos ônus de contrapartida aos incentivos, não podem ser tais incentivos revogados ou afastados. E, à evidência, sempre é de se lembrar que o beneficiário do incentivo para desenvolvimento é o investidor, único a ser estimulado, pois, de outra forma, o incentivo não existiria¹⁶.

por base índices simples ou compostos, escolhidos dentre os diversos índices disponíveis ao público (calculados por instituições governamentais ou não).

O princípio do equilíbrio da equação econômico-financeira da contratação acarreta a necessária recomposição do valor real da moeda. A inflação deve ser compensada com a elevação nominal da prestação devida. Não há benefício para o particular na medida em que o reajustamento do preço tem natureza jurídica similar à da correção monetária. Nada se acrescenta ao particular, na acepção de que o único efeito do reajuste é retornar ao equilíbrio acertado entre as partes. Se a Administração e o particular firmaram contratação que previa determinada relação entre encargos e remuneração (equação econômico-financeira), esta equação deve ser mantida ao longo de toda a execução do contrato” (grifos meus) (Comentários à lei de licitações e contratos administrativos – de acordo com a lei federal nº 8666, de 21/06/1993, Ed. AIDE, Rio de Janeiro, 1993, p. 221/222).

16. Maria de Fátima Ribeiro lembra que:

“-Os incentivos estão no campo da extrafiscalidade. Através dos incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Algumas vezes, os incentivos fiscais se manifestam através de imunidades ou sob a forma de isenções. Tais incentivos somente serão válidos se forem concedidos do exercício ou do não-exercício da competência tributária da pessoa política que os concede. É o que destaca o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais

Tais considerações preambulares já bosquejadas, no parecer anterior, são fundamentais para compreender as questões que passo agora a responder:

a) Pode ANEEL, por meio de Resolução, caracterizar o incentivo fiscal SUDENE como um aporte de recursos do governo federal, em investimentos na concessão, de forma que pelas regras setoriais esse incentivo seja DEDUZIDO da Base de Remuneração Regulatória – BRR (RN Normativa Aneel 234/2006), eliminando tanto a remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto a recuperação desse investimento por meio da depreciação?

A resposta, à evidência, é não.

Nitidamente, a eliminação tanto da remuneração sobre os investimentos realizados com o valor dos incentivos fiscais, quanto com a recuperação desse investimento por meios de depreciação afeta não só o espírito da política de estímulos fiscais, como o desnatura por inteiro¹⁷.

Transitórias, que tem características de imunidade” (grifos meus) (Tributação na Zona Franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM), Ed. APET/MP Edit., São Paulo, 2008, p. 335).

17. Transcrevo, por sua precisa pertinência à consulta formulada, as conclusões do parecer de Luiz Henrique Barros de Arruda e Vinicius Gomes Pereira dos Santos para a consulente:

“b) a isenção parcial em comento funciona como incentivo de natureza fiscal criado para atingir os fins previstos nos artigos 3º, incisos II e III, 151, inciso I, 165, § 7º, e 170, inciso VII, todos da Constituição Federal;

b.1) não é, portanto, uma benesse, mas baseia-se no pressuposto constitucional de que, sem tal incentivo o particular seguramente não realizaria o investimento almejado, fundamental para reduzir as desigualdades regionais;

b.2) seu propósito, portanto, é compensar a lucratividade mais baixa, ou o risco de um empreendimento deficitário em região economicamente menos desenvolvida do País;

b.3) logo, quando a metodologia de revisão tarifária cogitada tem o objetivo de reduzir a lucratividade do empreendimento justamente no que o agente regulador supõe ter sido aumentada por aquele incentivo fiscal, tem-se a anulação integral, por ato administrativo, do

É de se lembrar que toda a política de incentivos setoriais ou regionais objetiva atrair investidores para criar mercado consumidor, que será sempre o beneficiário indireto, pela própria criação do mercado. Não há, entretanto, como disse, incentivos fiscais para o desenvolvimento, sem beneficiar diretamente o investidor.

No caso concreto, a Resolução, por ser ato normativo não lastreado na lei ordinária e na complementar, concessivas de benefício, nos seus dispositivos contrários ao gozo do estímulo, carece de alicerce legal.

Ora, se a concessionária não paga o IRPJ de 25% POR FORÇA DO INCENTIVO, o benefício da lei é seu e não do consumidor, pois, de outra forma, não haveria incentivo para as áreas estimuladas.

O mesmo se diga se, por ventura, fosse a redução do imposto uma receita a ser também deduzida proporcionalmente, da tarifa, pois, novamente, o que se teria seria um incentivo anulado.

Parece-me que qualquer tentativa nesta linha feriria a Lei n. 5.655/71 (investimento remunerável), sendo formal e materialmente ilegal (a lei não prevê a hipótese amputadora do estímulo), assim como seria inconstitucional, atingindo o direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da CF),

incentivo criado por lei e que somente por lei pode ser modificado, o que ofende o princípio da legalidade inscrito no inciso VI do artigo 97 e também o artigo 176, ambos do CTN);

b.4) ademais, a isenção em exame é concedida mediante condições a serem cumpridas (i) a priori, como foi o caso concreto da CONSULENTE, que modernizou inteiramente seu empreendimento com recursos próprios, conforme reconhecido em laudo constitutivo da autoridade competente, e (ii) a posteriori, que vêm sendo igualmente cumpridas, de modo que, agora por determinação do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e do artigo 178 do CTN, antes de esgotado o prazo de concessão do incentivo fiscal, nem mesmo lei pode modificá-lo ou alterá-lo;

c) por derradeiro, o procedimento de revisão tarifária proposto viola o artigo 9º, § 3º, da Lei nº 8.987/95 e a Subcláusula Décima da Cláusula Sétima do CONTRATO, firmado entre essa Companhia e a União Federal, tendo em vista a vedação expressa de que qualquer alteração na carga tributária relacionada a impostos sobre a renda, para mais ou para menos, impacte na revisão tarifária" (grifos do original) (p. 41/42 do parecer a que tive acesso).

além de macular economicamente a contrapartida governamental (estímulo) por ser o investimento oneroso (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF). É de se lembrar, inclusive, que, no que concerne aos incentivos na área da SUDAN, vinculados à Zona Franca de Manaus (art. 40 do ADCT da CF), tal redução decretina, ou melhor, emanada de singela resolução (nem mesmo status normativo de Decreto tem), esbarraria em claro impedimento constitucional até 2023¹⁸.

Claramente, não poderia singela Resolução da ANEEL, não lastreada na CF, nem nas Leis Complementar e Ordinária eliminar os incentivos concedidos a favor de concessionária, quer procurando transferi-los para o consumidor, quer impedindo a remuneração aos investimentos realizados, quer, ainda, pela proibição de recuperação destes investimentos por meio de depreciação.

O direito adquirido, os diplomas, formal e materialmente concessivos dos benefícios que estão sendo usufruídos, não podem ser eliminados por mero ato administrativo, tendo eu, fundadas dúvidas de que pudes-

18. Escrevi insistindo que APENAS CRITÉRIOS DE APROVAÇÃO e não os próprios incentivos podem ser modificados POR LEI:

“O artigo 40 foi imposição do Estado do Amazonas à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2.013

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2.013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2.013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal, apenas atingir empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 9º volume, Ives Gandra Martins/ Celso Ribeiro Bastos, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 366/367).

sem ser eliminados até mesmo por lei, em face de sua onerosidade, à luz de correta interpretação do artigo 178 do CTN e da Súmula 544¹⁹.

Em outras palavras, o anexo IV 1-1.1 da Resolução n. 234 de 31/10/2006, assim redigido:

ANEXO IV

Dispõe sobre a metodologia e critérios gerais para definição da base de remuneração das concessionárias de distribuição de energia elétrica a ser considerada a partir do segundo ciclo de revisão tarifária periódica.

1 – CRITÉRIOS GERAIS

1.1 – COMPOSIÇÃO DA BASE DE REMUNERAÇÃO

1. A base de remuneração é composta pelos valores dos seguintes itens:

- a) ativo imobilizado em serviço, avaliado e depreciado;
- b) almoxarifado de operação;
- c) ativo diferido; e
- d) obrigações especiais.

2. Do ativo imobilizado em serviço são excluídos, para efeito de determinação da Base de Remuneração, os seguintes bens e instalações: softwares; hardwares; terrenos administrativos; edificações, obras civis e benfeitorias administrativas; máquinas e equipamentos administrativos; veículos; e móveis e utensílios. A remuneração, amortização e depreciação (exceto de terrenos) referentes a esses bens e instalações estão contempladas nas anuidades que compõem os

19. Walter Barbosa Corrêa ensina:

“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”. (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, 5ª. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, 2008, São Paulo, p. 488).

custos operacionais das concessionárias distribuidoras definidos pela Empresa de Referência, (...)

no que diz respeito à eliminação de remuneração sobre os investimentos realizados e à recuperação destes investimentos por meio da depreciação, é diretamente ilegal e indiretamente inconstitucional²⁰. Macula severamente as leis ordinária e complementar, assim como a Constituição.

Em resumo, respondo à questão dizendo:

Não. Trata-se de incentivo e, não de subsídio - no sentido de subvenção governamental. De qualquer forma, não pode, mero ato administrativo subalterno, alterar a natureza jurídica, a finalidade e o regime do estímulo, que, na condição de isenção onerosa, não pode ser restringido nem mesmo por lei. (art. 178 do CTN).

A preocupação do legislador ao outorgar o incentivo foi com a eficiência do empreendimento. Por isso ele veda que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude da isenção seja distribuído aos acionistas, exigindo que permaneça como reserva de capital da pessoa jurídica, podendo ser utilizada para absorção de prejuízo ou para aumento de capital (MP 2199-14/2009, art. 19). Só isso já demonstra, de um lado, o desvirtuamento que seria capturar o estímulo para reduzir a tarifa, nos moldes da RN Normativa Aneel 234/2006; de outro, que a ideia de beneficiar os acionistas não é incompatível com o incentivo, pois o aumento de capital é uma forma de contrapartida ao investimento feito pelo sócio.

20. O artigo 104, inciso III, do CTN, assim redigido:

“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”. Tem a doutrina interpretado que só é válida para isenções incondicionadas e sem prazo de validação. É que todas as hipóteses de isenções condicionadas implicam favorecimento ao contribuinte, entendo, portanto, excepcionadas, como as hipóteses do artigo 178 do CTN.

b) Caso a resposta seja negativa, poderia a Lei 5.655/1971, específica do setor elétrico, que trata inclusive do Investimento Remunerável (BRR), ter sua redação alterada no sentido de estabelecer que o valor dos incentivos fiscais, previstos no art. 1º da MP 2.199-14/2001, seja excluído para fins de determinação do “Investimento Remunerável” (BRR), anulando o benefício financeiro concedido por uma Lei tributária?

O artigo 1º da MP 2199-14/2001 e o artigo 2º da Lei 5655/1971 têm as seguintes dicções:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005);

Art. 2º O investimento na indústria de energia elétrica é o capital efetivamente aplicado pelo concessionário na propriedade vinculada à concessão, desde que os bens e instalações resultantes tenham sido destinados, direta ou indiretamente, a critério do Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE, à produção, transmissão, transformação e/ou distribuição de energia elétrica, no interesse permanente e exclusivo do serviço público de energia elétrica. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.506, de 1976)²¹.

21. Reza o § 6º do artigo 150 da CF que:

“§ 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

À evidência, no momento da concessão dos incentivos onerosos - pois exigindo contrapartida de investimento - tais incentivos foram assegurados de forma que não podem ser retirados por nova legislação, mediante a anulação dos benefícios outorgados. De outra forma, consumir-se-ia verdadeiro ferimento ao princípio da moralidade administrativa e ao sentido dos estímulos tributários, que pressupõem, sempre, a contrapartida do Estado para atrair investimentos, objetivando desenvolvimento econômico ou social, regional ou setorial para o País.

O princípio da moralidade seria ferido (art. 37 da CF), na medida em que o Estado estaria a reproduzir o famoso episódio da Guerra dos Emboabas, no qual os reinóis pediram a deposição das armas pelos paulistas em troca da concessão da vida e, tão logo os paulistas depuseram-nas, foram chacinados, mostrando que a palavra dada nada valia. O episódio, que tisna a história do domínio português com a sangrenta imoralidade dos que trucidaram os guerreiros paulistas, fez com que a

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)". Somente por lei pode ser concedido, o que implica, pela lei de introdução ao Código Civil, artigo 2º, assim redigido:

"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue." (grifos meus), que somente por lei pode ser revogado.

Critiquei a forma redacional, mas não o dispositivo:

"À evidência, a expressão "lei específica" não é feliz. Toda a lei que tratar de anistia é específica, se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além da remissão ou anistia, mas será sempre específica", e concluindo: "Continua o legislador supremo a incorrer na mesma falha do texto anterior de repetição desnecessária, visto que o Supremo Tribunal Federal, no RE 146.733-9-SP, já conformara as contribuições como tributos, de forma que a expressão "tributos e contribuições" é redundante" (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 239/240).

região fosse chamada de “Capão da Traição”²². Agiria, o governo, da mesma forma se ofertasse incentivos, atraísse investimentos e, depois de os investimentos terem sido feitos, assumisse que tais incentivos tinham sido ‘acenos’ apenas para iludir os empresários que, de outra forma, lá não investiriam. É como se dissesse: “o erro é dos senhores, que acreditaram na minha palavra, pois o Governo nunca é confiável”.

Nada fere mais o mais relevante princípio da administração pública, que é o da moralidade administrativa²³ - sem o qual nenhum governo tem legitimidade -, do que procedimentos violadores da lealdade que deve haver nas relações entre os governos e os cidadãos. Até porque, o princípio da lealdade alicerça, em direito constitucional, o verdadeiro Estado Democrático de Direito²⁴.

22. E reação paulista deu-se. Escrevi:

“Enfim, os paulistas, tocados no seu amor próprio, sentindo, ainda, a dificuldade de uma tomada total das minas, preferiram o certo pelo incerto, depois de uma chegada à ponta do morro — onde sob as ordens de Luiz Pedroso de Barros, tiveram moralmente as desforras do Capão da Traição e da Batalha da Cachoeira do Campo. Todavia, esta situação criou para eles uma situação de dubiedade. Reintegrados nas minas, com a moral levantada e com apoio do governo, devido às lutas anteriores e ao seu espírito de nobreza nativista, nunca voltaram, entretanto, a dar-se bem em tais regiões. A verdade é que os paulistas continuaram a entrar em choque, por alguns anos, com os emboabas, porém, com pequenas conseqüências. A maioria dos paulistas preferiu procurar, todavia, o ouro em outras regiões” (História de São Paulo – 450 anos, Ed. LTR, São Paulo, 2003, p. 50/51).

23. O ‘caput’ do artigo 37 tem a seguinte dicção:

“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: (grifos meus) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”.

24. Diogo de Figueiredo integra tal princípio ao da moralidade ao dizer:

“Na verdade, a moralidade administrativa, entendida como espécie diferenciada da moral comum, é uma derivação da legitimidade política e da finalidade pública, já estudadas.

É que é pela finalidade que se estabelece, entre outros limites, o que vem a ser a moralidade da atuação pública, aferida em relação a seus fins e a seus meios, mas sempre conotada à idéia de legitimidade da ação do Estado no atendimento do interesse público. A utilização de meios ilegítimos ou a traição da finalidade, que está insita na regra de competência, é que caracterizam a imoralidade e acarretam a anulação do ato administrativo e, ainda aí, com

A conclusão se impõe, portanto, não só pelos fundamentos já atrás analisados, no preâmbulo deste parecer (ilegalidade, pois resolução não pode revogar lei, irretroatividade da lei, permanência de incentivos onerosos para permitir a compensação dos investimentos e equilíbrio econômico e financeiro do contrato), mas também pelos princípios da moralidade, da eficiência e da lealdade nas relações entre Estado e sociedade.

Entendo, respondendo à questão formulada, que não pode haver a exclusão de incentivos fiscais que serviram de estímulo para atração de investimentos, consagrados pelas leis Maior, complementar e ordinárias e que foram considerados na determinação do investimento remunerável. Não fosse assim, restariam maculados os artigos 5º, inciso XXXVI, 150, inciso I, § 6º, 37 ‘caput’ da Lei Suprema e 104, inciso I (incentivos incondicionados apenas) e 178 do CTN.

c) Caso a resposta anterior seja positiva, a exclusão dos incentivos fiscais, do “Investimento Remunerável” (BRR), poderia ser extensiva aos valores de incentivos fiscais constituídos antes da edição da nova Lei ou MP que altere a redação da Lei 5.655/1971?

A resposta é, à evidência, não. A lei pode ser mudada para futuros investimentos, de forma que eventuais interessados - se houver – terão conhecimento, no momento em que concorram às licitações, das novas condições impostas pelo governo. Nitidamente, todavia, não pode haver a exclusão dos estímulos, para aqueles que investiram à luz da outorga de

Cretella, pode-se afirmar que a ineficácia não decorreu imediatamente da violação da regra moral de conduta, mas mediadamente, pois, de permeio, foi violada a regra jurídica que a continha” (grifos meus) (Curso de Direito Administrativo, Ed. Forense, 11ª. ed., 1996, p. 70). À evidência, no caso consultado, a finalidade é tísna pela revogação por ato administrativo de incentivos criados para atrair investimentos.

incentivos onerosos. Eventual exclusão futura de incentivos não poderia atingir aqueles já outorgados com contrapartida onerosa²⁵.

Insisto aqui na inaplicabilidade do art. 104 do CTN, claramente destinado a incentivos genéricos, outorgados sem exigência de onerosidade. Tal se deu, por exemplo, com as políticas anticíclicas do governo federal para enfrentar a crise financeira de 2009, relativas à redução do IPI, que objetivaram ofertar competitividade a todo o setor atingido.

Da mesma forma que foram outorgados foram retirados, tão logo desapareceram os efeitos maiores dos problemas internacionais criados pela quebra do “Lehman Brothers” e a revelação de falta de lastro das operações imobiliárias americanas e das inexistentes atividades de empresas chinesas com negociação em bolsa de seus ativos. Tais incentivos é que são aqueles mencionados no artigo 104 do CTN, em que a contrapartida onerosa é inexistente²⁶.

25. Ricardo Lobo Torres assim denomina esta responsabilidade do Estado:

“PROTEÇÃO DA CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE

1. CONCEITO

O princípio da proteção da confiança do contribuinte, construído principalmente pelo Tribunal Constitucional da Alemanha,») aproxima-se do princípio da boa-fé e, como este, ingressa no direito administrativo e no tributário, mas é indefinível. Em linhas gerais significa que o Estado deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo segundo a moralidade e a equidade. Aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte, e em deveres da Administração, como sejam: irrevisibilidade do lançamento por erro de direito ou de valoração do fato, inalterabilidade do critério jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargo, do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas” (grifos meus) (Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, volume II, Valores e princípios constitucionais tributários, Ed. Renovar, RJ/SP/Recife, 2005, p. 570/571).

26. Escrevemos, sobre a crise internacional, Fernando Alexandre, João Sousa Andrade, Paulo Rabello de Castro, Pedro Bação e eu:

“Os emergentes desenvolvidos, de rigor, são os BRICs, acompanhados da Argentina e do México, que sofreram na medida do seu maior ou menor envolvimento com os países desenvolvidos, O Brasil, por exemplo, dependia do mercado exterior em 25%, enquanto o México dependia em mais de 50%. À evidência, o impacto negativo no México foi su-

Nesse caso, não se poderia falar que os fabricantes de automóveis ou de eletrodomésticos teriam direito adquirido aos estímulos que conquistaram sem ônus. Tal como vieram, esses benefícios, foram afastados.

De resto, é entendimento doutrinário e jurisprudencial que ninguém tem garantia de imutabilidade de regime jurídico, mas só de direito adquirido.

Ora, se, no caso atrás analisado, não havia direito adquirido, mas a outorga de um regime jurídico tributário menos oneroso, sem a imposição de ônus, o que, à evidência, pode ser alterado, no caso da consulente, o que existe é um direito adquirido decorrente de um ato jurídico perfeito: o acordo firmado, por força da lei, entre empresas que fizeram investimentos para desenvolver determinada área e setor contra a outorga de incentivos fiscais, única razão de seu interesse pelo investimento.

Assim sendo, é de rigor a conclusão de que tais investimentos foram realizados em contrapartida aos incentivos fiscais. De forma que o empresário, ao atender aos requisitos onerosos previstos na lei, se investiu no direito adquirido de gozar do estímulo fiscal. Não há, pois, que se falar

perior ao do Brasil. No Brasil, os estímulos ao mercado interno compensaram em parte a perda do mercado externo, que se deveu a três factores: falta de crédito, redução do preço das mercadorias e contracção do mercado exportador em resultado da crise internacional. A recuperação, todavia, já aparenta estar em curso em meados de 2009, ajudada por uma política de estímulos fiscais para sectores sensíveis da economia (automóveis, electrodomésticos e outros de grande impacto no consumo) capaz de manter um nível de produção elevado. Por exemplo, venderam-se mais automóveis no ano de 2009 que em 2008, no mercado interno.

Acrece que o Brasil tem uma banca sólida, decorrente de dois factores. O primeiro é ter atrasado a sua entrada na euforia global de criação e investimento nos títulos que acabaram por estar na origem da crise financeira. Em segundo lugar, por mais de metade dos seus activos financeiros serem títulos públicos. É comum afirmar-se, no Brasil, que a banca brasileira vale o que vale o governo. A manutenção de juros elevados, por outro lado, não provocou a fuga de recursos que outros países emergentes conheceram, demonstrando que a economia brasileira é mais sólida que a da maior parte dos países emergentes” (grifos não constantes do texto) (A crise financeira internacional, Imprensa da Universidade de Coimbra, Portugal, 2009, p. 166/168).

em revogação de regime jurídico. Assim sendo, qualquer alteração futura da Lei 5.655/71, apenas valerá para novos investimentos, não podendo atingir os estímulos anteriormente outorgados à luz de contrapartida onerosa, como se deu com a consulente²⁷.

d) Considerando que, antes de se constituir a Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, prevista no art. 195-A da Lei 6.404/1976, o valor do incentivo fiscal SUDENE será contabilizado como Receita, poderia a ANEEL capturar parte ou integralmente o correspondente valor para repassá-lo como redução no momento do cálculo da tarifária a ser homologada, sem qualquer alteração da legislação aplicável?

Ainda aqui a resposta segue a linha das questões anteriormente examinadas. À evidência, não²⁸.

27. Raul Machado Horta ensina:

“Como vantagem incorporada ao titular, a patrimonialização tornou-se inerente ao direito adquirido, criando situação individual e concreta. A segurança jurídica do direito adquirido contra sua mudança e desfazimento criou a regra técnica de defesa da posição vantajosa. Criação do direito anterior, que o consolidou, o direito adquirido se antepunha ao direito novo e às mudanças decorrentes do novo direito. Expressão do direito novo, a lei como norma abstrata dispunha da virtualidade de criar o direito adquirido e, ao mesmo tempo, através da sucessão legislativa no tempo, anular esse direito pela revogação do princípio que o constituíra no direito antigo. A irretroatividade das leis tornou-se a barreira protetora do direito adquirido, assegurando a permanência e a incompatibilidade entre o direito antigo e o novo direito legislativo. O direito adquirido representa a intangibilidade da lei no tempo. A irrevogabilidade da lei é técnica de proteção desse direito, assegurando a indevassabilidade da matéria regulada na lei antiga” (grifos meus) (Direito Constitucional, 4ª. ed., Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2003, p. 236).

28. André Ramos Tavares ensina:

“Consoante o princípio da legalidade, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo absolutamente livre na falta de lei. Ao contrário, a Administração só pode atuar em havendo previsão legal expressa. E essa previsão estará sempre orientada para determinada finalidade, que não pode ser descurada pelo agente público em sua atuação, sob pena de desvio de finalidade e, ‘ipso facto’, em ilegalidade” (grifos meus) (Curso de Direito Constitucional, 7ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2009, p. 1274).

O poder regulador ou decretino do Estado é limitado. A discricionariedade não pode ultrapassar os limites da lei. Seu próprio campo de atuação resta limitado àquelas fronteiras conformadas pelo legislador. Nossa jurisprudência não admite, nem mesmo a delegação de competência legislativa tributária, por lei, ao Executivo, pois, a lei de que fala a Constituição (art. 150, inciso I) é lei formal. Está o dispositivo assim redigido:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ...” (grifos meus).

Embora tenha, muitas vezes, citado este trecho que escrevi há mais de 30 anos, parece-me que explicita bem o que seja lei, a que se refere o constituinte, em seu sentido formal, não só o de 1988, como já o fizera o de 1967:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da ‘lex scripta’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘lex stricta’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede

nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas (*Resenha Tributária* 154:779-82, Seção 2.1, 1980)²⁹.

Sem lei, nada pode fazer, a ANEEL, cujo poder legislativo é nenhum, tendo apenas poder regulador, dentro da lei.

A própria concepção de que o incentivo fiscal deve beneficiar o consumidor “e não o investidor” peca pela base. É que jamais o incentivo fiscal é concedido ao consumidor que, para obter o serviço, não investe.

29. *Curso de Direito Tributário. São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.*

Os denominados incentivos regionais ou setoriais PARA O DESENVOLVIMENTO têm, como destinatário, o investidor.

Em livro coordenado pelo saudoso professor Antonio Roberto Sampaio Dória, “Incentivos Fiscais para o desenvolvimento”³⁰, editado à época em que a discussão sobre a natureza jurídica dos incentivos fiscais era mais intensa, todos os autores, a saber: Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Claid de Lima Santos, Henry Tilbery, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção, Roselene Lopes Sciarântola e o signatário do presente, acentuaram este aspecto, ou seja, de que o desenvolvimento faz-se com incentivos para os investidores. Seu coordenador entendeu que a Itália, após a 2ª. guerra, recuperou-se, em grande parte, graças aos incentivos outorgados na região de Mezzogiorno^{31[31]}.

Ora, esta falsa concepção de que os incentivos fiscais devem beneficiar o consumidor, e não o investidor —o benefício do consumidor é ter um serviço que não teria se não houvesse o incentivo—, não se sustenta à luz do regime jurídico brasileiro que rege suas concessões.

E, no caso, a gravidade é maior, na medida em que os incentivos originariamente outorgados por lei, como forma de atração dos investidores, seriam revogados por ato administrativo inferior aos decretos que são assinados pelo próprio presidente da República. Seriam, pois, substituídos por ilegal mutilação ou amputação completa dos benefícios outorgados quando da formulação da política original, para supostamen-

30. José Bushatsky Editor, São Paulo, 1970.

31. Escreveu, no prefácio, Sampaio Dória:

“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” (Incentivos fiscais para o desenvolvimento, ob. cit. p. 9).

te atender a quem goza do benefício de receber um serviço, de que outra forma não receberia, se incentivos aos investidores não houvesse.

A resposta ao quesito 4 é, à evidência, que não poderia, mera Resolução, alterar a legislação e transferir benefícios do investidor, “capturando-os”, na linguagem da consulta, para ofertá-los ao consumidor na formulação de cálculo tarifário³². Reporto-me também para esta questão a todas as considerações preliminares realizadas, e ainda àquelas expostas nas respostas aos três anteriores quesitos.

S.M.J.

32. Lembro, finalmente, que, por força do § 6º do artigo 37 da CF assim redigido:

“§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa, o prejuízo que venha o ato administrativo ilegal causar pode levar a responsabilização de seu agente, não se devendo esquecer que sua responsabilidade é imprescritível (art. 37 § 5º):

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento” (grifos meus).