

O PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO: UMA PERSPECTIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

João Irineu de Resende Miranda¹

Lucas Vieira da Rosa²

Alencar Frederico Margraf³

Resumo: Este artigo propõe-se a tratar do funcionamento do Programa Paraná Competitivo a partir da perspectiva do Direito tributário, sobretudo dos princípios constitucionais tributários da isonomia, da capacidade contributiva e da estrita legalidade, e verificar se o programa atende a estas regras norteadoras do ordenamento jurídico. O método é o indutivo, na medida em que se utiliza a técnica bibliográfica documental, tendo como fontes primárias Leis, Decretos, Resoluções e documentos de área, secundados por textos da Doutrina, por julgados correlatos ao tema e notícias que atestem fatos relevantes para a análise. Pelo desenvolvimento do trabalho conclui-se que seriam necessárias algumas modificações normativas no Programa para que este se adequasse aos princípios constitucionais tributários.

Palavras-Chave: Princípios Tributários. Benefício fiscal. Programa Paraná Competitivo.

PARANÁ COMPETITIVO PROGRAM: A TAX LAW PERSPECTIVE

¹ Doutor pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), Professor Associado na Universidade Estadual de Ponta Grossa, Paraná (UEPG).

² Graduando em Direito pela Universidade Estadual de Ponta Grossa, Paraná (UEPG).

³ Professor na Universidade Estadual de Ponta Grossa - UEPG. Doutorando em Ciências Sociais Aplicadas pela Universidade Estadual de Ponta Grossa – UEPG. Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná - UENP.

Abstract: This present article aims to address the “Paraná Competitivo” Program under tax law perspective, mostly regarding constitutional taxation principles of equality, contributive capacity and strict legality, verifying if the refer Program meets the guiding rules of legal order. The research method used is the inductive one, considering that the source of knowledge was bibliographic documental technique of research, using as primary sources Laws, Decrees, Resolutions and documents in the area, supported by doctrinal texts, by judicial decisions related to the theme and news that attest relevant facts for the analysis. Through the work it was concluded that some normative modifications in the Program would be necessary to adapt it to the constitutional tax principles.

Keywords: Taxation Principles. Tax Benefit. Paraná Competitivo Program.

Sumário: 1 Introdução. 2 Os Princípios no Sistema Tributário. 2.1 O Princípio da Estrita Legalidade. 2.2 O Princípio da Isonomia Tributária. 2.3 O princípio da Capacidade Contributiva. 3 O Programa Paraná Competitivo. 4 Análise dos Elementos Tributários à Luz dos Princípios Constitucionais da Tributação. 4.1 O Programa Paraná Competitivo frente ao Princípio da Estrita Legalidade. 4.2 O Programa Paraná Competitivo frente ao Princípio da Isonomia Tributária. 4.3 O Programa Paraná Competitivo frente ao Princípio da Capacidade Contributiva. 5 Conclusão. 6 Referências.

1 INTRODUÇÃO



presente trabalho tem como objetivo investigar o funcionamento do Programa Paraná Competitivo sob o prisma dos princípios constitucionais tributários,

sobretudo o da isonomia, o da capacidade contributiva e o da estrita legalidade, e verificar se o programa atende a estas regras norteadoras do ordenamento jurídico. O Programa Paraná Competitivo prevê uma série de benefícios como contrapartida para empresas que expandirem ou iniciarem novos empreendimentos no Estado do Paraná. Como política industrial, o programa já foi mantido por quatro governadores de Estado, estando próximo de alcançar uma década de duração.

O Programa Paraná Competitivo combina incentivos de natureza administrativa com benefícios tributários, notadamente em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS. Dessa forma, devido a sua importância e ao fato de utilizar uma renúncia fiscal de receita tributária como forma de incentivo ao desenvolvimento econômico do Estado do Paraná faz-se necessária a avaliação do programa no contexto do atendimento aos princípios constitucionais que norteiam a tributação das empresas.

O método utilizado é o indutivo, na medida em que será verificado o atendimento de uma política pública com uma interface tributária aos princípios constitucionais deste ramo do Direito Público. A pesquisa utiliza a técnica bibliográfica documental, tendo como fontes primárias Leis, Decretos, Resoluções e documentos de área, secundados por textos da Doutrina, por julgados correlatos ao tema e notícias que atestem fatos relevantes para a análise. Deste modo será realizado inicialmente uma apresentação dos princípios constitucionais tributários que serão utilizados como critérios norteadores para a análise, com base em sua previsão legal e na doutrina e jurisprudência correlatas. O Programa Paraná Competitivo, como objeto da análise, será tratado no item seguinte, com a discriminação de seus elementos tributários. Por fim, na terceira parte do artigo, as normas de funcionamento do programa serão analisadas com base no princípio da estrita legalidade. Para analisar o Programa Paraná Competitivo sob o prisma dos princípios da isonomia e capacidade

contributiva realizou-se um levantamento das empresas beneficiadas e a discriminação de seu perfil considerando a abrangência do programa, sua distribuição geográfica, seu tipo societário e porte econômico.

2. OS PRINCÍPIOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Pode-se entender “princípio” como um enunciado lógico, implícito ou explícito, que possui posição privilegiada dentro de um determinado sistema (no caso jurídico, de normas), que servem de base para a organização de seus respectivos sistemas⁴, de natureza geral e vinculante.⁵ Paulo de Barros Carvalho apresenta como funções dos princípios apresentar valores e estipular limites objetivos para o ordenamento, cujos efeitos extrapolam sua posição no ordenamento.⁶ Deste modo, a descon sideração de um princípio pode significar a descon sideração de um valor que estrutura o sistema jurídico como um todo.⁷

Tal conclusão tem ainda maior importância dentro do Direito Tributário, no qual os princípios possuem uma especial função, conforme explica Carlos Peralta, ao dizer que eles “são mandados norteadores da tributação que condicionam e dirigem o exercício do poder tributário estatal”.⁸ Ou seja, a Constituição

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 40.

⁵ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: sua revisão no discurso de juristas brasileiros, a partir da contribuição de J. J. Gomes Canotilho*. 1996. 215 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996, p. 14.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 176.

⁷ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: sua revisão no discurso de juristas brasileiros, a partir da contribuição de J. J. Gomes Canotilho*. 1996. 215 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996, p. 33.

⁸ PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, p. 7.

Federal traçou esses enunciados normativos como forma de proteger o contribuinte das arbitrariedades do Estado e garantir seus Direitos Fundamentais.

Os princípios constitucionais tributários estão dispostos, sobretudo, na Seção II, intitulada de Limitações ao Poder de Tributar, do Título VI da Constituição Federal, entre os artigos 150 e 152, destacando-se, dentre eles, os princípios da estrita legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, analisados adiante. Cabe ressaltar que os princípios em verdade constituem-se em direitos e garantias individuais que o contribuinte possui na ordem tributária. Dessa forma, estão protegidos como cláusula pétrea pelo artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, que proíbe proposta de emenda à Constituição tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Dentre os princípios constitucionais tributários, o presente artigo se propõe a analisar o Programa Paraná Competitivo sob a ótica dos princípios da estrita legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, respectivamente.

2.1 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é de fundamental e basilar importância em todos os ramos do Direito, uma vez que inexistente Estado de Direito se este não for pautado pela própria Lei. Diante disso, o princípio vem estampado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal,⁹ como um Direito Fundamental. Ocorre que na seara tributária, o princípio da Legalidade toma contornos mais específicos, sendo tratado como uma limitação ao poder de tributar no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal.¹⁰

⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à

Nesse sentido é o princípio da estrita legalidade, ou seja, de que somente a lei pode exigir tributos, devendo estabelecer todos os elementos da regra-matriz tributária.¹¹ De fato, como demonstra Boing, ressaltando as lições de Carrazza, essa tipicidade tributária é mais rigorosa do que a própria tipicidade penal, uma vez que “a lei penal confere ao magistrado margem considerável de subjetivismo para a realização da dosimetria da pena”,¹² enquanto que a estrita legalidade tributária abrange de forma precisa a exação fiscal.

Portanto, apenas o Poder Legislativo tem competência para estabelecer os ditames tributários, sendo o Poder Executivo mero cumpridor do estabelecido em Lei. Nas palavras de Carrazza, é “irrefutável, deste modo, o entendimento acerca da invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária”.¹³ No tocante ao gestor público do ente tributante, este princípio tem influência direta sobre a natureza de seus atos administrativos¹⁴, enquanto atos que criam, modificam ou excluem direitos ou deveres na esfera tributária. Ao contrário de outros ramos do Direito Público, nos quais o administrador pode realizar atos a partir de sua avaliação subjetiva da conveniência e oportunidade da medida, no Direito Tributário, os atos relativos à cobrança do tributo possuem ato vinculado, ou seja, exige uma prévia e objetiva tipificação legal que determina o comportamento da Administração que os realiza sem apreciação

União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 189.

¹² BOING, Ana Paula Sabetzki. Abrangência e distinções entre os regimes da legalidade estrita e da legalidade simples em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 142, p. 11-30, p. 20.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 209.

¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 393.

subjetiva.¹⁵ Nesse sentido, de aplicação da lei tributária, Rothmann traz à atenção que se trata de uma questão lógica, de puro silogismo, ou seja, “o fato gerador legal constitui a premissa maior, a situação de fato a premissa menor e a subsunção, isto é, a determinação do efeito jurídico concreto, constitui a conclusão.”¹⁶

A atuação do Poder Executivo em estrita consonância ao disposto na legislação é possível devido à regulamentação de seus atos por institutos como o crédito tributário, o qual pode ser entendido como “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”.¹⁷ O crédito tributário nasce no mesmo instante que a obrigação tributária, possuindo os dois a mesma natureza. Porém, o crédito só adquire o status de liquidez depois de feito o lançamento, que se configura como atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁸. A chamada constituição do crédito tributário, prevista no artigo 141 do mesmo diploma legal¹⁹, nada mais é, segundo Paulo de Barros Carvalho, que “o ato jurídico administrativo do lançamento, em que o agente

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 438

¹⁶ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 67, p. 231-268, 1 jan. 1972, p. 254.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 389.

¹⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. *Parágrafo único*. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹⁹ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

público, aplicando a lei ao caso concreto, formaliza a obrigação tributária.”²⁰

Assim, os atos relativos ao lançamento, ou seja, a efetiva cobrança do crédito tributário ao contribuinte possuem natureza de ato administrativo vinculado, nos termos do princípio da estrita legalidade tributária. Da mesma forma, os atos que visem cancelar ou diminuir o valor exigido determinado pela Lei, seja no valor principal (isenção), seja no perdão das penalidades por falta de pagamento (anistia) possuem natureza vinculada, não sendo possível à Administração Pública “negociar” individualmente com o contribuinte a isenção ou a anistia de valores cuja cobrança é determinada por Lei em sentido estrito.

2.2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia vem expressamente estabelecido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal²¹ como um Direito Fundamental e mais especificamente com relação ao ramo do direito tributário, no inciso II do artigo 150,²² como limitação ao poder de tributar. Esse princípio se subdivide em formal e material. Formal no sentido de tratar todos da mesma maneira, contanto que se encontrem na mesma situação econômica.²³ É a igualdade que ocorre perante a lei. Já a isonomia

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 392.

²¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]

²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

²³ CURI, Maurício Macedo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública*. 2007. 181 f. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007, p. 109.

material, ocorre no sentido de assegurar um tratamento diferenciado àqueles que se encontram em situação diferenciada. Nessa condição, o princípio assume um papel de vinculação direta da atividade dos Poderes Públicos,²⁴ uma vez que se trata da igualdade na lei.

Traçando o histórico por trás do princípio, Carlos Peralta assinala que ele foi impulsionado “na Revolução Francesa [...] como uma reação contra os privilégios do *Ancien Régime*, caracterizado pela imposição tributária de cargas tributárias desproporcionadas em detrimento da classe pobre, e pelas imunidades e privilégios da nobreza”.²⁵ Prosseguindo nas mudanças ocorridas em sua concepção ao longo da história, “a passagem do estado liberal para o estado social teve por corolário uma profunda modificação na articulação do princípio da igualdade fiscal com o princípio geral da igualdade”.²⁶ Na realidade, a isonomia passou por um verdadeiro avanço nesse momento histórico, adquirindo a característica de material.

De grande valia para essa análise é a lição de Ricardo Torres que, ao tratar da proibição de desigualdade, ponderou que a vedação a estes privilégios abrange todos os instrumentos fiscais, podendo ser estes formas de renúncia de receita ou de destinação de recursos públicos no domínio econômico.²⁷

Ocorre que para colocar em prática o princípio da isonomia, é preciso determinar a medida de igualdade e desigualdade entre os contribuintes, por essa razão, asseverou João Coutinho

²⁴ PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, p. 14.

²⁵ PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, p. 13.

²⁶ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *O princípio da isonomia no contexto do direito tributário*. 2001. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2001, p. 73.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 78.

que “a análise do que é igual ou desigual implica na adoção de um critério ou termo de comparação. Esse *tertium comparationis* identifica-se com a ideia de capacidade contributiva”.²⁸ Tendo em vista que a capacidade contributiva é o instrumento pelo qual a Isonomia é assegurada, cabe agora passar a análise desta.

2.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva se configura como o “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”.²⁹ Sendo assim, esse princípio tem o condão de permitir que a imposição tributária por parte do Estado se pautue pela igualdade e isonomia material entre os contribuintes, de forma que nenhum contribuinte pague mais do que pode pagar, nem menos do que deve pagar.³⁰

O princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (que usa o termo “capacidade econômica do contribuinte”). Porém, como demonstra Roque Carrazza, sua aplicação no Direito Tributário decorre dos Objetivos Fundamentais da República, estabelecidos no artigo 3º da Constituição. Segundo o autor, o princípio da capacidade contributiva baseia-se no dever do Estado em erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais, determinando que a cobrança dos impostos, deve minimizar e não agravar as

²⁸ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *O princípio da isonomia no contexto do direito tributário*. 2001. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2001, p. 77.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 195.

³⁰ PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, p. 17.

diferenças econômicas existentes na sociedade.³¹

Esse princípio se subdivide em uma concepção objetiva e outra subjetiva. A objetiva diz respeito à criação legislativa dos tributos, os quais devem eleger fatos que demonstrem capacidade econômica por parte do contribuinte. Já com relação à capacidade contributiva subjetiva, demonstra que cada um contribua de acordo com sua capacidade econômica. Para tanto, esse princípio abrange outros subprincípios: da progressividade, da proporcionalidade, da personalização e da seletividade.³²

Ricardo Torres explica que o princípio da capacidade contributiva também se aplica aos incentivos fiscais, na medida em que estes operam na via da receita dos contribuintes.³³ Portanto, para atender a este princípio tributário constitucional, é necessário tratar todos os que estão em condições de receber um incentivo fiscal de forma igualitária e na medida de suas rendas e haveres, sejam pessoas físicas, sejam pessoas jurídicas.

3 O PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO

O Programa Paraná Competitivo foi criado pelo Decreto n. 630 de 2011, o qual regulamentava a Lei Estadual n. 9895 de 1992, que autoriza o Poder Executivo do Estado do Paraná a conceder estímulos de natureza fiscal ou financeira a empreendimentos econômicos. O Decreto n. 630 foi substituído pelo Decreto n. 6434 de 2017, o qual dispõe sobre o programa e disciplina os procedimentos para enquadramento. São objetivos do programa, nos termos do artigo 1º do Decreto, “[...] atrair novos investimentos, gerar emprego e renda, bem como manter as atividades empresariais, os empregos e a sustentabilidade

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 81.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 94-95.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 98.

econômica, visando a manutenção da competitividade das empresas paranaenses por meio de estímulos voltados à infraestrutura, de incentivos fiscais, de fomento e de apoio técnico. [...]”.³⁴

O programa consiste em medidas de caráter tributário – relativas a benefícios no pagamento do ICMS – e de caráter administrativo – melhoria da infraestrutura, comércio exterior e desburocratização e se divide em quatro áreas de atuação: Projetos Industriais, Transferência ou Diferimento de Créditos do ICMS, Comércio Eletrônico e Incentivos ao Setor Aéreo.³⁵ O Decreto que disciplina o programa se divide em duas vertentes, as disposições gerais e a vertente fiscal que trata dos benefícios relativos ao ICMS, sendo esta vertente o principal instrumento de ação estatal previsto nesta norma jurídica, motivo pelo qual faz-se necessário tecer algumas considerações sobre o ICMS.

Previsto no artigo 155 da Constituição Federal e instituído pela Lei Complementar n. 87 de 1996, o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS – é um tributo não vinculado a atividade do Estado, de natureza fiscal, cujo contribuinte é quem realiza operações de circulação econômica de mercadorias ou ainda de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.³⁶ A natureza fiscal do tributo significa que

³⁴ PARANÁ. Decreto nº 6.434 de 16 de março de 2017. Dispõe sobre o Programa Paraná Competitivo e disciplina os procedimentos para o enquadramento. *Diário Oficial do Estado do Paraná*, Curitiba, 17 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=169917&indice=1&totalRegistros=193&anoSpan=2017&anoSelecionado=2017&mesSelecionado=3&isPaginado=true>>. Acesso em: 03 abr. 2020.

³⁵ PROGRAMA Paraná competitivo. *Invest Paraná*, 2020. Disponível em: <<http://www.investparana.org.br/Programa-Parana-Competitivo>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

³⁶ BRASIL. *Lei Complementar n. 87 de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30 de abr. de 2020.

sua função é constituir-se em Receita para o ente tributante e não em meio de regulação de mercado.

O lançamento do ICMS faz-se por homologação, o que significa que cabe ao contribuinte, com base na documentação relativa à circulação econômica de mercadorias ou serviços em sua empresa apurar o valor econômico total da operação (a base de cálculo do imposto) e determinar o valor do tributo a partir de um percentual previsto em tabela, a alíquota. Conforme disposto na Constituição Federal, o ICMS é não cumulativo, o que significa que o contribuinte pode descontar - no momento do cálculo do valor devido - as somas já recolhidas pelos seus fornecedores de determinados serviços, insumos e matéria-prima. Após o cálculo, o contribuinte faz o pagamento na forma e prazo estipulados pela Lei, o qual será homologado posteriormente pelo Estado tributante.

A modificação nos prazos de lançamento, na determinação de base de cálculo e na forma de cálculo do ICMS constitui-se no mais recorrente incentivo fiscal presente no Programa Paraná Competitivo. Deste modo, o Estado abre mão do regular recebimento da receita de seu imposto nos termos presentes no programa, conforme operações de natureza tributária, previstas no Decreto. Segue abaixo, breve digressão sobre os benefícios tributários utilizados pelo Programa no tocante ao ICMS, a partir do chamado ICMS incremental.

Por ICMS incremental, definido no art. 9º do Decreto³⁷ entende-se basicamente o ICMS que a empresa vai gerar em sua atividade empresarial a partir de seu enquadramento no Programa. Esse ICMS poderá ser recolhido em duas parcelas pelo

³⁷ Art. 9.º Considera-se ICMS incremental: I - na condição de implantação ou de reativação, o saldo devedor mensal do ICMS próprio apurado na EFD - Escrituração Fiscal Digital; II - na condição de expansão e de diversificação, a diferença entre o saldo devedor mensal do ICMS próprio apurado na EFD e o saldo devedor do ICMS histórico, que será determinado com base na média aritmética dos saldos devedores do ICMS próprio, somados aos créditos de ICMS recebidos em transferência, nos doze meses anteriores ao protocolo do requerimento para enquadramento no Programa. [...]

prazo de 48 (quarenta e oito) meses, sendo a primeira correspondente a 10% do ICMS incremental e a segunda a 90%.³⁸ Tal disposição diminui sensivelmente o custo da própria atividade empresarial, permitindo a recuperação mais rápida do capital investido no empreendimento.

O diferimento do ICMS, por sua vez, é a postergação da exigibilidade do imposto para momento posterior do ciclo operacional. O programa difere o pagamento do ICMS nas operações de fornecimento de gás natural e de energia elétrica por até 48 (quarenta e oito) meses.³⁹ Normalmente esse imposto é cobrado diretamente nas faturas de fornecimento, uma vez que essa exigência será postergada, ou seja, não será aplicada na fatura, trata-se tecnicamente de uma espécie de isenção indireta, já que o imposto não será recolhido em nenhum momento do ciclo operacional.

Transferência de crédito de ICMS é possível quando, ao final do período de apuração, o contribuinte possui um saldo positivo de ICMS, o que é possível em se tratando de um imposto que incide nas várias fases do processo produtivo até chegar ao consumidor final. Ou seja, em algum período do ano as aquisições de matérias-primas ou insumos, por exemplo, gerou um

³⁸ Art. 8.º O ICMS incremental poderá ser recolhido em duas parcelas pelo prazo de 48 meses, e terá como limite o momento em que a soma dos valores das segundas parcelas atingir o valor do investimento permanente realizado. § 1.º A primeira parcela corresponderá a 10% do ICMS incremental apurado e deverá ser recolhida no mês seguinte ao do período de apuração do ICMS, até o dia estabelecido no calendário de vencimento normal do imposto. § 2.º A segunda parcela corresponderá a 90% do ICMS incremental e deverá ser recolhida no prazo de 48 meses, acrescida de atualização monetária calculada pelo FCA - Fator de Conversação e Atualização Monetária do Estado do Paraná, a partir do mês seguinte ao do período de apuração até a data do vencimento, dispensados outros encargos. [...]

³⁹ Art. 10. Fica diferido o pagamento do ICMS nas operações de fornecimento de gás natural pela Companhia Paranaense de Gás - COMPAGAS, e de energia elétrica por empresa localizada em território paranaense, a estabelecimento industrial enquadrado no Programa na modalidade de implantação ou de reativação. § 1.º O diferimento de que trata este artigo será estabelecido para até 48 meses e será definido em despacho do Secretário de Estado da Fazenda, nos termos do art. 14. (Redação dada pelo Decreto 10362 de 04/07/2018) [...]

pagamento de ICMS incluso nestas mercadorias maior do que aquele que seria devido com a venda da mercadoria no mesmo período. Normalmente, essa diferença, chamada de crédito de ICMS, deve ser contabilizada pelo contribuinte, para a utilização no próximo momento de arrecadação do imposto. O Programa Paraná Competitivo permite a utilização imediata deste recurso, possibilitando que esse crédito de uma atividade seja descontado no imposto devido de outra atividade econômica do mesmo contribuinte, a chamada transferência do crédito. Assim, em se tratando de um Grupo Empresarial, quando um dos estabelecimentos possui crédito de ICMS, é possível transferi-lo para outro estabelecimento do mesmo grupo. Esse benefício é regulado pelo art. 11 do diploma legal que trata do programa.⁴⁰

Crédito presumido de ICMS é aquele que não é baseado na entrada e saída de mercadorias do estabelecimento, mas, sim, de uma suposição por parte do Estado de quanto crédito de ICMS o contribuinte gerará em suas operações. Essa suposição geralmente é menor do que a realidade, gerando um benefício fiscal. O programa estabelece esse benefício para dois casos: operações de “e-commerce”,⁴¹ ou seja, as vendas realizadas de forma não presencial; e operações de revenda de mercadoria importada por meio de portos e aeroportos paranaenses.⁴²

Já a base de cálculo, como explica Paulo de Barros

⁴⁰ Art. 11. Poderá ser autorizada a transferência de créditos de ICMS próprio ou recebido de terceiros, habilitados no Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados - SISCREDA nas hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 41 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 6.080, de 28 de setembro de 2012, para uma conta mantida no SISCREDA, denominada “Conta Investimento”. (Resolução dada pelo Decreto 10362 de 04/07/2018)

⁴¹ Art. 11-A Ao estabelecimento que operar exclusivamente na modalidade de comércio eletrônico, “e-commerce”, poderá ser concedido crédito presumido relativamente às operações interestaduais tributadas que destinem mercadorias a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, para as saídas realizadas até 31 de dezembro de 2022, [...]

⁴² Art. 11-C Ao estabelecimento paranaense que realizar operações de revenda de mercadoria importada por meio de portos e aeroportos paranaenses, com desembarço aduaneiro no Estado, poderá ser concedido crédito presumido do ICMS [...]

Carvalho, é uma grandeza pela qual, combinada com a alíquota, é determinado o valor da prestação pecuniária.⁴³ No Programa Paraná Competitivo a base de cálculo é reduzida de forma que o valor final a ser pago não ultrapasse 7% do valor do querosene para aviação, doravante QAV. Essa redução implica numa diminuição do valor a ser pago a título de ICMS, sendo o benefício concedido pelo programa nas operações de saída interna de QAV.⁴⁴

Em suma, com o objetivo de atrair investimentos privados e assim gerar emprego, renda e desenvolvimento, o Governo do Estado do Paraná estabeleceu uma política de incentivos a instalação ou expansão de empreendimentos industriais no Estado com base na possibilidade de retardar em 48 meses o pagamento do ICMS gerado com o funcionamento da indústria e de possuir um desconto correspondente ao valor desse imposto sobre as faturas de luz e gás do estabelecimento. Para as empresas de transporte aéreo o Programa Paraná Competitivo estabelece a redução do ICMS cobrado sobre o QAV. Para o comércio eletrônico o programa prevê um arbitramento em valor reduzido do tributo a ser pago pelas operações de compra e venda de mercadorias. Além disso, o Poder Executivo paranaense pode, concomitantemente aos benefícios tributários, eleger a indústria participante do Programa Paraná Competitivo como beneficiário de obras de infraestrutura específicas para atender suas demandas.

4 ANÁLISE DOS ELEMENTOS TRIBUTÁRIOS DO PROGRAMA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 358.

⁴⁴ *Art. 11-B*. Nas operações de saída interna de QAV, promovidas por distribuidoras de combustível com destino às empresas aéreas enquadradas no Programa Paraná Competitivo, para consumo na prestação de serviços de transporte aéreo de cargas ou de pessoas, a base de cálculo do ICMS pode ser reduzida, [...]

Como visto acima, o programa Paraná Competitivo trata, em sua maior parte, de benefícios fiscais que possuem natureza tributária (como diferimentos, crédito presumido e redução de base de cálculo). Esses benefícios alteram o lançamento do crédito tributário e a base de cálculo do tributo resultando em uma efetiva diminuição do valor devido de ICMS ao Estado do Paraná para o beneficiado pelo programa. Por isso, embora esses benefícios não sejam tecnicamente hipóteses de isenção, uma vez que ainda resistem os efeitos da incidência da norma tributária impositiva, sua aplicação por parte do Poder Público gera as mesmas consequências da isenção para o contribuinte. Como visto acima, estes benefícios fiscais podem ser entendidos como uma hipótese de isenção pela via da Receita, sendo assim, normas de natureza tributária.⁴⁵

Deste modo, como normas de natureza tributárias, as disposições do Programa Paraná Competitivo sobre benefícios fiscais de natureza tributária também devem obedecer aos princípios constitucionais da matéria, os quais, como vigas mestras do sistema tributário, possuem força vinculante e obrigatoriedade em seu cumprimento sendo “mandados norteadores da tributação que condicionam e dirigem o exercício do poder tributário estatal”.⁴⁶

O entendimento da aplicabilidade dos princípios constitucionais tributários aos benefícios fiscais como um todo é adotado pelos tribunais superiores. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, tratando de benefício fiscal no PIS e COFINS entendeu pela obrigatoriedade de sua concessão a todos, respeitando o princípio da isonomia.⁴⁷

⁴⁵AGÊNCIA Paraná de desenvolvimento. *Invest Paraná*, 2020. Disponível em: <www.investparana.org.br>. Acesso em: 29 de abr. de 2020.

⁴⁶PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017, p. 7.

⁴⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 631.818 - CE*, Daniday Supermercados Ltda. e Fazenda Nacional, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em:

Deste modo, na medida em que cria direitos e obrigações específicas na seara tributária ao contribuinte, modificando suas obrigações referentes ao lançamento do ICMS, faz-se oportuna a análise do programa à luz dos princípios da estrita legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

4.1 O PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO FRENTE AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Conforme exposto acima, na seara tributária, o princípio da legalidade toma contornos mais específicos, sendo tratado como uma limitação ao poder de tributar no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal.⁴⁸ Nesse sentido, tem-se no Direito Tributário o princípio da estrita legalidade, ou seja, de que somente a lei pode exigir tributos, devendo estabelecer todos os elementos da regra-matriz tributária.⁴⁹

Deste modo, ao estabelecer todos os elementos da regra-matriz tributária, o legislador dispõe também sobre a forma de cobrança do tributo, na constituição e exigibilidade do crédito tributário e, conseqüentemente, também sobre as hipóteses em que será excluída total ou parcialmente a exigibilidade do tributo. No tocante ao ICMS, estas disposições têm sua base no próprio Código Tributário Nacional, na Lei Complementar n. 87 de 1996 e na Lei Estadual n. 11.580 de 1996. Isto significa que os atos do Poder Executivo do Estado do Paraná devem respeitar o disposto nesta legislação, sob pena de ofensa ao princípio constitucional e da própria legislação citada. Neste sentido,

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?compo-nente=ATC&sequencial=45412775&num_regis-tro=201403259604&data=20150313&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 17 abr. 2020.

⁴⁸ 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;

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 189.

como disposto acima, além da própria previsão legal, a concessão de benefício fiscal por parte do Estado é ato vinculado em Lei, não podendo depender da discricionariedade do Poder Executivo.

Desse modo, a Administração, ao conceder benefícios fiscais, apenas deve aplicar uma norma já prevista em Lei, de forma vinculada. Uma vez que as isenções e demais benefícios fiscais, como é o caso do programa em análise, são efetivados mediante despacho de autoridade administrativa, cabe aqui ressaltar o que Carrazza explica sobre os atos administrativos no que diz respeito ao princípio da legalidade, sobretudo da estrita legalidade tributária: “A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.”⁵⁰

Tratando das hipóteses inicialmente previstas na legislação em que o valor do lançamento no crédito tributário pode ser reduzido, como na isenção a rigor do que expressa o art. 179 do CTN,⁵¹ o benefício “é” efetivado mediante despacho da Administração Pública e não “poderá” ser efetivado mediante despacho da Administração Pública. Portanto, uma vez preenchidas as condições, a autoridade administrativa (no caso do programa a Secretaria da Fazenda do Estado) é obrigada a efetivar os benefícios, numa simples lógica silogística. Da mesma forma, a concessão do simples perdão das multas, sem redução no valor devido do tributo, o qual consiste o instituto da anistia, é disposto de forma semelhante pelo artigo 182 do CTN.⁵²

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 204.

⁵¹ *Art. 179*. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

⁵² *Art. 182*. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Ou seja, a regra geral, baseada no princípio da estrita legalidade tributária é que o instituto que traga um benefício ao contribuinte, quando não concedido em caráter geral por uma Lei, deve ser concedido por meio de ato administrativo vinculado, no qual cabe a autoridade tributante apenas constatar se os requisitos para a concessão estão presentes.

Tal não ocorre no Programa Paraná Competitivo, conforme disposto em sua norma instituidora, o Decreto n. 6434 de 2017, o qual dispõe em seu artigo 12 que o requerimento para enquadramento no programa deverá ser redigido de acordo com o modelo de um Projeto Técnico-Econômico, o qual será analisado pela Agência Paraná de Desenvolvimento e pela Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda, que elaborarão cada qual, um relatório técnico.⁵³ Este Projeto Técnico-Econômico, que mescla a solicitação de benefícios fiscais por parte da empresa, com a solicitação de outras medidas de natureza administrativa por parte do Estado, gera um verdadeiro procedimento administrativo interno dentro da administração pública paranaense, sendo objeto de um exame e concedido, na forma de um ato administrativo discricionário pelo Estado do Paraná.⁵⁴

⁵³ *Art. 12.* O requerimento para enquadramento no Programa deverá ser protocolizado na APD - Agência Paraná de Desenvolvimento, destinado ao Governo do Estado, preenchido de acordo com o descritivo do projeto técnico-econômico, conforme modelo disponibilizado no Portal do Programa [...]

⁵⁴ *Art. 13.* O requerimento para enquadramento no Programa será analisado: *I* - pela APD - Agência Paraná de Desenvolvimento, que deverá: *a*) recepcionar o pedido e verificar se está instruído em conformidade com o art. 12; *b*) confirmar a regularidade dos dados, dos registros e das certidões de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 12; *c*) solicitar parecer a outros órgãos da administração direta e indireta do Estado do Paraná acerca das questões que lhes forem pertinentes, devendo ser observado o prazo de dez dias úteis para a respectiva manifestação; *d*) elaborar relatório técnico, com parecer conclusivo sobre os impactos econômicos, sociais e concorrenciais do novo projeto de investimento, principalmente em relação aos empreendimentos já instalados em território paranaense, bem como a viabilidade e o grau de atendimento às premissas previstas no art. 2º. *II* - pela Assessoria Econômica da SEFA - ASEC, que deverá: *a*) confirmar a inexistência de débitos tributários estaduais pendentes nos termos do inciso III do § 1º do art. 12; *b*) elaborar relatório técnico quanto às questões tributárias e aos incentivos fiscais requeridos, para subsidiar a decisão do Secretário de Estado

Desta forma, o Programa Paraná Competitivo concede benefícios tributários por meio de atos administrativos discricionários, mais do que isso, estabelece um regime tributário diferenciado para empresas por meio de negociações diretas entre ente tributante e contribuinte, divulgando na mídia essas negociações nos anúncios relativos ao benefício.⁵⁵

Tratando dessa relação de negociação entre o Governo do Paraná e uma empresa no âmbito do Programa Paraná Competitivo, Júlio Nobre relata que os privilégios do programa vão além dos fiscais, sendo estabelecidos em tratativas diretas entre empresa e Estado. Conforme afirmado pelo autor, em um determinado caso os termos da negociação entre uma empresa e o Estado só vieram à tona numa disputa judicial, quando o protocolo da empresa para o referido programa, até então sigiloso, foi anexado nos autos por engano.⁵⁶ Entre os benefícios estavam ajuda na burocracia, com facilitação da obtenção de alvarás e licenças ambientais, além dos benefícios tributários já citados.⁵⁷ Por fim a própria Agência Estadual de Notícias divulga a entrega imediata de licenças ambientais prévias aos novos empreendimentos como um dos benefícios proporcionados pelo Estado.⁵⁸

Assim, o Programa Paraná Competitivo concede benefícios tributários de forma discricionária. Tal prática, disciplinada em Decreto do Poder Executivo, ofende frontalmente o princípio

da Fazenda.

⁵⁵ GOVERNO inclui mais cinco empresas no Paraná Competitivo. *SIRECOM*. Disponível em: <<http://www.sirecompr.org.br/noticia/281/governo-inclui-mais-cinco-empresas-no-parana-competitivo>>. Acesso em: 29 de abr. de 2020.

⁵⁶ FELIPE NETO, Júlio Nobre. *Programa Paraná Competitivo: decreto estadual nº 6.434/2017*. 2018. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa, 2018, p. 22.

⁵⁷ FELIPE NETO, Júlio Nobre. *Programa Paraná Competitivo: decreto estadual nº 6.434/2017*. 2018. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa, 2018, p. 33.

⁵⁸ PAUTA dia 17 – a partir das 9h: em toledo, governador confirma apoio do estado para implantação de usinas de biometano e de energia elétrica. *Agência estadual de notícias*, 16 de jan. de 2020. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=105331>>. Acesso em: 04 mai. 2020.

da estrita legalidade tributária e conduz, em seus resultados, ao desrespeito de outros dois princípios constitucionais tributários, o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva, como tratado abaixo.

4.2. O PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO FRENTE AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Como visto na revisão sobre os princípios constitucionais tributários, o Princípio da Isonomia Tributária estabelece tratamento igualitário para os contribuintes que se encontram sob a mesma condição jurídica (isonomia formal) e econômica (isonomia material). Historicamente, o ideal da isonomia nasce do combate aos privilégios que determinados contribuintes tinham diante dos demais no recolhimento de seus tributos. Em apertada síntese, viu-se ainda que, com o advento do Estado Social, algumas atividades econômicas passaram a ser incentivadas por benefícios no recolhimento dos tributos e que, por isso, atualmente entende-se que o princípio da isonomia abrange não apenas a imposição do crédito tributário mas também as hipóteses em que o mesmo é excluído ou tem seu pagamento mitigado, como nos incentivos fiscais de natureza tributária.

Na presente análise, considerando que o acesso aos benefícios do Programa Paraná Competitivo não é universal nem automático, como visto no item anterior, faz-se necessário traçar o perfil das empresas beneficiadas para aferir o respeito ou não do Programa Paraná Competitivo ao princípio da isonomia. O programa opera a partir dos seguintes setores prioritários que devem receber incentivos: Automotivo e Transporte, Aeroespacial e Defesa, Agroindústria e Biotecnologia, “Life Sciences”, Tecnologia da Informação e Economia Digital e Energia. Como o programa é Estadual, infere-se que os benefícios devem ser universalmente distribuídos nos setores prioritários, o que deveria ser constatado a partir do registro das empresas beneficiadas.

Ocorre que, tratar das empresas efetivamente beneficiadas pelo programa Paraná Competitivo, para verificar se este está sendo executado sob a luz do princípio da isonomia, não é tarefa das mais fáceis. O Decreto n. 6434 de 2017 em seus artigos 18 e 19 estabelecem que a fiscalização e o acompanhamento das metas de investimento e emprego dos projetos empresariais referentes ao programa devem ser monitoradas pela Agência Paraná de Desenvolvimento, em um portal para acesso público, ficando a fiscalização tributária sob responsabilidade da Secretaria da Fazenda. No entanto, não é possível encontrar nas páginas destes órgãos nem mesmo a lista completa das empresas beneficiadas, quanto mais a extensão de seus benefícios.⁵⁹ O próprio Tribunal de Contas do Paraná, em julgado a respeito da ilegalidade, por parte do Poder Executivo, em seu criar uma sociedade de economia mista para vender o direito aos créditos tributários das empresas participantes do programa.⁶⁰ observou a falta de transparência do programa quanto aos efeitos perante o Orçamento do Estado, bem como seu impacto futuro nas contas do Estado do Paraná.⁶¹

⁵⁹ Art. 18. A APD - Agência Paraná de Desenvolvimento, em conjunto com a SEFA, fará o controle da carteira do Programa e o acompanhamento da execução dos projetos de investimento, cabendo a APD: *I* - desenvolver o portal do Programa, com acesso público na internet; *II* - criar sistema de controle que contenha registro sequencial dos pedidos e anotações de acompanhamento em todas as fases do projeto; *III* - acompanhar o cumprimento das cláusulas pactuadas no Programa ou previstas em Protocolo de Intenções, exceto as de natureza tributária; *IV* - controlar as metas de emprego, nos termos das Leis Estaduais n. 15.426, de 15 de janeiro de 2007, e n. 16.192, de 24 de julho de 2009. Art. 19. A SEFA fará o controle, o acompanhamento e a fiscalização do tratamento tributário do Programa e, independentemente das ações da APD, poderá fiscalizar outras questões que considere pertinentes.

⁶⁰ GARCIA, Euclides Lucas. TC impede governo Richa de negociar créditos tributários na bolsa. *Gazeta do povo*, 2016. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/tc-impede-governo-richa-de-negociar-creditos-tributarios-na-bolsa-9rc4iwelgz3guk4ql0rjqikg6/?ref=link-interno-materia>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

⁶¹ ESTADO do Paraná. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. *Acórdão nº1580/18*. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tce-mantem-determinacao-de-que-estado-do-parana-nao-ceda-direitos-creditorios/6165/N>>. Acesso em: 27 de abr. de 2020.

No entanto é possível constatar a liberação de benefícios pelo Paraná Competitivo a partir dos valores divulgados na página oficial do programa na internet. Em adição, a Agência Estadual de Notícias do Paraná divulgou os atos oficiais relativos ao Programa, com os respectivos valores de cada projeto. Confrontando-se a soma dos valores divulgados na página do Programa com as informações obtidas pela propaganda oficial (somando-se o valor divulgado em cada solenidade) é possível elaborar uma lista de empresas que representa 82% do valor total dos projetos relativos ao Programa Paraná Competitivo.⁶²

Assim, com base nos dados discriminados acima se constata que mais de quatro quintos dos benefícios concedidos pelo Programa Paraná Competitivo em quase uma década referem-se a apenas 19 projetos industriais. Sob o ponto de vista do princípio da isonomia tributária, percebe-se que as empresas beneficiadas, ainda que importantes para a economia do Estado, representam numericamente apenas uma fração das empresas contribuintes de ICMS em seus respectivos setores econômicos (com a exceção do setor automobilístico). Mesmo considerando que os benefícios são contrapartidas a projetos de instalação ou reforma de unidades industriais, têm-se 21 empresas (um dos projetos beneficiados foi para um grupo) recebendo tratamento favorecido em um universo de milhares de contribuintes em atividade no período⁶³.

Outro dado significativo para o Princípio da Isonomia diz respeito a nacionalidade e a sede das empresas beneficiadas pelo Programa Paraná Competitivo. Das vinte e uma empresas beneficiadas, apenas nove tem sede no Estado (lembrando que três foram beneficiadas coletivamente em um mesmo projeto), sendo

⁶² As informações obtidas são públicas e suas fontes encontram-se nas referências deste artigo, as empresas não serão nomeadas tendo em vista que o escopo do trabalho é somente a análise do Programa em si.

⁶³ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Portal da Indústria*: Paraná. Disponível em: <<http://perfildaindustria.portaldaindustria.com.br/estado/pr>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

oito beneficiadas sediadas fora do país (França, Japão, Holanda, Estados Unidos e Alemanha) e 4 (quatro) em outras regiões do Brasil. Tal situação resulta em remessas para fora do Estado ou do Brasil dos lucros obtidos com suas atividades empresariais cujos benefícios são custeados pelo contribuinte paranaense.

Além do fato de que um grupo muito pequeno de empresas ter sido beneficiado pelos incentivos tributários do Programa Paraná Competitivo contata-se, mesmo dentre os poucos projetos aprovados, um desequilíbrio da concessão dos benefícios tributários entre as regiões do Estado. A partir de um mapa disponibilizado na página oficial do programa⁶⁴ com a distribuição dos investimentos realizados constata-se uma desproporção entre as regiões beneficiadas pelo Programa Paraná Competitivo. Do total investido no Estado (R\$ 21.919.200.000,00), 38,19% (R\$ 8.371.900.000,00) estão em Curitiba e região metropolitana. Considerando Curitiba e região metropolitana mais a região do porto de Paranaguá, esse número sobe para 42,80% (R\$ 9.383.400.000,00). 47,99% (R\$ 10.519.500.000,00) estão em Ponta Grossa e região dos Campos Gerais. Essas duas regiões juntas, Metropolitana de Curitiba e Ponta Grossa - Campos Gerais, somam 86,17% (R\$ 18.891.400.000,00) do total. Toda a região norte do Estado concentra apenas 5,56% (R\$ 1.219.100.000,00) dos investimentos totais no Paraná e as regiões centro-sul, sudoeste e oeste, 3,64% (R\$ 797.200.000,00). Apenas as cidades de Ponta Grossa e Curitiba (sem as cidades do entorno) concentram 16,42% (R\$ 3.600.000.000,00) dos investimentos, enquanto que Maringá e Londrina concentram apenas 1,80% (R\$ 394.600.000,00). Percebe-se assim uma grande desigualdade na distribuição dos benefícios do Programa Paraná Competitivo dentro do Estado do Paraná.

Como observado acima, é vedado aos Estados instituir

⁶⁴PROGRAMA Paraná competitivo. *Invest Paraná*, 2020. Disponível em: <<http://www.investparana.org.br/Programa-Parana-Competitivo>>. Acesso em: 20 abr. 2020.

tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Sendo essa norma aplicável também quando se trata de benefícios fiscais, sob pena de se configurarem em hipóteses de privilégios fiscais. Porém, conforme se nota pelas informações disponibilizadas pelos meios oficiais de notícias do Estado, o programa em análise desrespeita o princípio da isonomia tributária, beneficiando pouquíssimas empresas e privilegiando determinadas regiões do Estado em detrimento de outras.

4.3. O PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO FRENTE AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diretamente relacionado ao princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva diz respeito ao estabelecimento de um padrão de referência básico para aferir o impacto da carga tributária em cada um, de modo que cada um contribua de forma proporcionalmente igualitária, prevenindo assim a existência de tributos que agravem as diferenças sociais e econômicas.

Em relação ao Programa Paraná Competitivo observa-se que, nos termos do seu Decreto instituidor, para acessar os benefícios fiscais as empresas precisam fazer um investimento mínimo de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).⁶⁵ Analisando os dados disponíveis no Portal da Indústria do Paraná de acordo com os referentes a classificação empresarial existente no país conclui-se que o valor mínimo a ser investido para se ter acesso aos benefícios do Programa Paraná Competitivo é superior a receita bruta de quase 95% das indústrias paranaenses.⁶⁶

⁶⁵ Art. 3.º O Programa aplica-se a projetos de implantação, de expansão, de diversificação ou de reativação do estabelecimento, [...] § 2.º O disposto neste artigo fica condicionado a que o montante total do investimento a ser efetuado seja superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

⁶⁶ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Portal da Indústria*: Paraná. Disponível em: <<http://perfildaindustria.portaldaindustria.com.br/estado/pr>>. Acesso

Continuando a análise com base no perfil das empresas beneficiadas pelo Programa constata-se que, das 21 (vinte e uma) empresas beneficiadas, 13 (treze) são sociedades anônimas e 3 (três) são cooperativas, e apenas 5 (cinco) sociedades limitadas. Isto significa que a maioria dos beneficiados pelo Programa Paraná Competitivo já possuem incentivos legais (no caso das cooperativas) ou dispõem de outras formas de captação de recursos externas ao sistema bancário (como no caso das sociedades anônimas), possuindo desta forma uma capacidade econômica diferenciada em relação a imensa maioria dos contribuintes do ICMS, composta por micro e pequenas empresas organizadas sob a forma de sociedades limitadas. Ou seja, enquanto a esmagadora maioria das indústrias paranaenses recolheu seu ICMS regularmente (em alíquotas que variam entre 18 e 29% da base de cálculo) e custearam com recursos próprios ou com dinheiro emprestado seus projetos de reforma ou expansão, um pequeno número de empresas beneficiadas pelo Paraná Competitivo deixou de pagar este mesmo imposto pelo período necessário para recuperar os montantes investidos, mesmo tendo uma capacidade econômica diferenciada que lhes permitiria custear estes valores de outra forma.

5 CONCLUSÃO

Como se verificou ao longo do trabalho, o programa Paraná Competitivo tem como finalidade atrair novos investimentos ao Estado, gerar empregos e manter a competitividade das empresas paranaenses. A principal vertente do programa são os benefícios relativos a forma de recolhimento e pagamento do ICMS, embora também existam outras medidas de incentivo econômico na área da infraestrutura e na facilitação de alguns procedimentos administrativos relativos à implantação ou expansão da atividade empresarial beneficiada.

No entanto, o fato do acesso ao programa depender de ato discricionário do ente tributante, em desacordo com o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, possibilita que apenas um grupo de algumas dezenas de empresas – em sua maioria sociedades anônimas e cooperativas - sejam beneficiadas, em desrespeito aos Princípios da Isonomia e Capacidade Contributiva.

A inobservância aos Princípios Constitucionais do Direito Tributário faz com que o Programa Paraná Competitivo tenha consequências contrárias a realização de suas próprias premissas. Com o foco do Programa na atração de empresas de fora do Estado os investimentos em muitos setores locais foram preferidos diante de fornecedores de outros Estados, gerando protestos da Federação das Indústrias do Paraná.⁶⁷ A falta de isonomia no que se refere às empresas beneficiadas pelo programa, afetou a livre concorrência no Estado na medida em que seus benefícios fiscais resultam em vantagens competitivas para algumas empresas em detrimento de suas concorrentes do mesmo setor econômico. Consoante estudos por entidade representativa de empresários locais, os incentivos resultam em redução de custos na atividade empresarial para as empresas beneficiadas.⁶⁸ Isto em um contexto no qual a renúncia fiscal do ICMS, representa uma perda estimada em 20% da Receita Tributária do Estado.⁶⁹

Assim, para que o Programa Paraná Competitivo se adequasse aos princípios da estrita legalidade, isonomia e

⁶⁷ SINDICATOS e FIEP querem fornecedores locais no programa Paraná competitivo. *Resultado de notícias*. Disponível em: <<https://redesuldenoticias.com.br/noticias/sindicatos-e-fiep-querem-fornecedores-locais-no-programa-parana-competitivo/>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

⁶⁸ AFREBRAS. *Multinacionais, como Ambev, omitem dados de tributo e renda, diz consultor*. Disponível em: <<https://afrebras.org.br/noticias/multinacionais-como-ambev-omitem-dados-de-tributo-e-renda-diz-consultor/>>. Acesso em 18 abr. 2020.

⁶⁹ ESTADO DO PARANÁ. *Lei 19593 - 12 de Julho de 2018*. Dispõe sobre as diretrizes para a Elaboração e Execução da Lei Orçamentária do exercício financeiro de 2019. *Anexo 1 – Metas Fiscais*.

capacidade contributiva seriam necessárias algumas modificações em sua estrutura normativa:

I - A separação em diferentes normas jurídicas, das disposições relativas aos incentivos provenientes de atos administrativos regulados pelo Direito Administrativo Econômico (onde existe a possibilidade de um ato discricionário da Administração Pública) e as disposições relativas ao recolhimento do ICMS (nos quais o Ato Administrativo é de natureza vinculada, nos termos do Princípio da Estrita Legalidade Tributária);

II – A substituição da forma de acesso aos incentivos de natureza tributária do Programa, substituindo a atual proposição de um projeto para análise por um requerimento simples acompanhado de documentação comprobatória referente ao atendimento a requisitos objetivos previstos em uma norma geral destinada a todos os contribuintes do setor econômico beneficiado;

III – A supressão do valor mínimo para que um projeto industrial seja beneficiado pelo Programa, e a adequação dos incentivos fiscais de natureza tributária ao Princípio da Capacidade Contributiva, estabelecendo uma proporcionalidade inversa entre a extensão do incentivo e a receita da empresa.



REFERÊNCIAS

- AEROPORTO de Ponta Grossa terá novo aporte financeiro. *Agência estadual de notícias*, 07 de dez. de 2017. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=96598>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- AFREBRAS. *Multinacionais, como Ambev, omitem dados de tributo e renda, diz consultor*. Disponível em: <<https://afrebras.org.br/noticias/multinacionais-como->

- ambev-omitem-dados-de-tributo-e-renda-diz-consultor/>. Acesso em 18 abr. 2020.
- AGÊNCIA Paraná de desenvolvimento. *Invest Paraná*, 2020. Disponível em: <www.investparana.org.br>. Acesso em: 29 de abr. de 2020.
- BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARAN, Katna. Governo do Paraná cria empresa para captar recursos para obras. *Gazeta do povo*, 2015. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/governo-do-parana-cria-empresa-para-captar-recursos-para-obras-652iyx7ljy1199c0v4fs3hy34/?ref=link-interno-materia>>. Acesso em: 08 abr. 2020.
- BOING, Ana Paula Sabetzki. Abrangência e distinções entre os regimes da legalidade estrita e da legalidade simples em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 142, p. 11-30.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 22 abr. 2020.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 abr. 2020.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 87 de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 30 de abr. de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no*

- Agravo em Recurso Especial nº 631.818 - CE*, Daniday Supermercados Ltda. e Fazenda Nacional, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=45412775&num_registro=201403259604&data=20150313&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 17 abr. 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Portal da Indústria*: Paraná. Disponível em: <<http://perfildaindustria.portaldaindustria.com.br/estado/pr>>. Acesso em: 20 mai. 2020.
- COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. *O princípio da isonomia no contexto do direito tributário*. 2001. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2001.
- CURI, Maurício Macedo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar: análise de sua fundamentalidade ante a razão pública*. 2007. 181 f. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2007.
- EMPRESAS vão investir R\$ 160 milhões em Maringá e Cianorte. *Agência estadual de notícias*, 30 de nov. de 2018. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=99729>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais: sua revisão no discurso de juristas brasileiros, a partir da contribuição de J. J. Gomes Canotilho*. 1996. 215 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Humanas) –

- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.
- ESTADO do Paraná. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. *Acórdão n°1580/18*. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/noticias/tce-mantem-determinacao-de-que-estado-do-parana-nao-ceda-direitos-creditorios/6165/N>>. Acesso em: 27 de abr. de 2020.
- FELIPE NETO, Júlio Nobre. *Programa Paraná Competitivo: decreto estadual n° 6.434/2017*. 2018. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa, 2018.
- GARCIA, Euclides Lucas. TC impede governo Richa de negociar créditos tributários na bolsa. *Gazeta do povo*, 2016. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/tc-impede-governo-richa-de-negociar-creditos-tributarios-na-bolsa-9rc4iwelgz3guk4ql0rjqikg6/?ref=link-interno-materia>>. Acesso em: 08 abr. 2020.
- GOVERNO inclui mais cinco empresas no Paraná Competitivo. *SIRECOM*. Disponível em: <<http://www.sirecompr.org.br/noticia/281/governo-inclui-mais-cinco-empresas-no-parana-competitivo>>. Acesso em: 29 de abr. de 2020.
- HEINEKEN anuncia investimento de R\$ 865 milhões em Ponta Grossa. *Agência estadual de notícias*, 11 de mar. de 2020. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=106070>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- INVESTIMENTO de R\$ 9,1 bilhões é o maior do paraná competitivo. *Agência estadual de notícias*, 2019. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=101935&tit=Investimento-de-R-91-bilhoes-e-o-maior-do-Parana-Competitivo>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

- IPIRANGA terá o maior investimento da história com fábrica de laticínios. *Agência estadual de notícias*, 11 de set. de 2019. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modulos/noticias/article.php?storyid=103677>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- LONDRINA fica no fim da lista do paraná competitivo. *Associação comercial e industrial de Londrina*, 2014. Disponível em <<http://acil.com.br/noticias/londrina-fim-da-lista-parana-competitivo>>. Acesso em: 08 abr. 2020.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- PARANÁ. Decreto nº 6.434 de 16 de março de 2017. Dispõe sobre o Programa Paraná Competitivo e disciplina os procedimentos para o enquadramento. *Diário Oficial do Estado do Paraná*, Curitiba, 17 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtoAno.do?action=exibir&codAto=169917&indice=1&totalRegistros=193&anoSpan=2017&anoSelecionado=2017&mesSelecionado=3&isPaginado=true>>. Acesso em: 03 abr. 2020.
- PARANÁ. Decreto nº 7.871 de 29 de setembro de 2017. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do estado do Paraná. *Diário Oficial do Estado do Paraná*, Curitiba, 03 out. 2017. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PAUTA dia 17 – a partir das 9h: em toledo, governador confirma apoio do estado para implantação de usinas de biometano e de energia elétrica. *Agência estadual de notícias*, 16 de

- jan. de 2020. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=105331>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 5, n. 5, 2017.
- PRATI-DONADUZZI vai investir R\$ 650 milhões no Paraná. *Agência estadual de notícias*, 05 de fev. de 2020. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=105594>>. Acesso em: 04 mai. 2020.
- PROGRAMA Paraná competitivo. *Invest Paraná*, 2020. Disponível em: <<http://www.investparana.org.br/Programa-Parana-Competitivo>>. Acesso em: 20 abr. 2020.
- RIBEIRO, Alex. Como uma estatal criada para gerar renda ao governo acumula R\$ 2 milhões de prejuízo. *Gazeta do povo*, 2018. Disponível em <<https://www.gazeta-dopovo.com.br/politica/parana/como-uma-estatal-criada-para-gerar-renda-ao-governo-acumula-r-2-milhoes-de-prejuizo-1c207yeepdtzgxjc936uh0koq/>>. Acesso em: 08 abr. 2020.
- RICHA diz que o programa Paraná competitivo vai reinserir o estado na agenda dos investidores. *Agência estadual de notícias*, 24 de fev. de 2011. Disponível em: <<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=62245&tit=Richa-diz-que-o-programa-Parana-Competitivo-vai-reinserir-o-Estado-na-agenda-dos-investidores>>. Acesso em: 03 abr. 2020.
- ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 67, p. 231-268, 1 jan. 1972.
- SINDICATOS e FIEP querem fornecedores locais no programa Paraná competitivo. *Resultado de notícias*. Disponível

em: <<https://redesuldenoticias.com.br/noticias/sindicatos-e-fiep-querem-fornecedores-locais-no-programa-parana-competitivo/>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

SPINELLI, Luiz Mário Silveira. *O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal*. 2001. 136 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.