

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

BIANCA COSTA DOS SANTOS

**A GUERRA FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO DO
DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO**

VOLTA REDONDA

2018

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**A GUERRA FISCAL À LUZ DO PRINCÍPIO DO
DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do UniFOA como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aluna:

Bianca Costa dos Santos

Professora Orientadora:

Ariadne Yurkin Scandiuzzi

VOLTA REDONDA

2018



Fundação Oswaldo Aranha



FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado:

A Guerra Fiscal à Luz do Princípio do Desenvolvimento Socioeconômico

Elaborado por

Bianca Costa dos Santos

apresentado

publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do Curso de Direito.

Aprovada em 18 de *Julho* de 2018

Banca Avaliadora:

Aracelis Junkin Soares

Professor Orientador - Unifoa

Ana Paula D'Almeida

Professor Avaliador - Unifoa

[Signature]

Professor Avaliador - Unifoa

Aos meus pais e a Deus

AGRADECIMENTOS

Esse agradecimento é, em especial, a Deus, que sempre me acompanhou ao longo da minha vida e muito me abençoou nos meus estudos. Também não posso deixar de agradecer aos meus pais, Débora e Edmar, grandes incentivadores e apoiadores, assim como minha irmã Bruna, amiga em todos os momentos. Agradeço ainda a professora Ariadne Scandiuzzi cujas brilhantes aulas sempre me encantaram e me fizeram optar por um tema em Direito Tributário.

RESUMO

O presente estudo dedica – se a análise da Guerra Fiscal, partindo do pressuposto de que a mesma ocorre devido ao desrespeito às exigências legais para a concessão de benefícios fiscais pelos Estados. Tem como finalidade analisar o impacto que essas concessões geram nos campos social e econômico. Parte da função social do tributo, ferramenta de garantia das liberdades públicas, e dos princípios que limitam o poder de tributar, pertinentes a compreensão do tema, a Igualdade Tributária, a Capacidade Contributiva e a Livre Concorrência. Além desses, o princípio de maior destaque é o do Desenvolvimento Socioeconômico Regional, uma vez que é o fundamento constitucional das concessões de benefícios. Dentre as ferramentas de política tributária utilizadas, destacam - se a isenção, a anistia, os incentivos fiscais e os subsídios. A Guerra Fiscal gera impacto direto no equilíbrio federativo, na livre concorrência, na composição de receita pública, sendo também pertinente abordar os limites entre o que a caracteriza e o que configura promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Palavras-chave: benefícios fiscais; desenvolvimento socioeconômico; guerra fiscal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	10
2.1 Da função social do tributo na composição da receita pública	10
2.2 Princípio da Igualdade Tributária.....	14
2.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	15
2.4 Princípio da Livre Concorrência	19
3 DO DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO EQUILIBRADO ENTRE AS REGIÕES	22
4 BENEFÍCIOS FISCAIS	29
4.1 Isenção	30
4.2 Anistia	35
4.3 Incentivos Fiscais e Subsídios	37
5 GUERRA FISCAL.....	40
5.1 Do desequilíbrio entre os Estados da Federação.....	41
5.2 Dos limites entre o Desenvolvimento socioeconômico e a Guerra Fiscal	44
5.3 Do impacto na Livre Concorrência	45
5.4 Do impacto na Receita Pública	47
6 CONCLUSÃO	50
7 REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo, considerando que o tributo possui função social, dedica – se à análise da Guerra Fiscal entre os Estados da República Federativa do Brasil, sob a ótica do Princípio constitucional do Desenvolvimento Socioeconômico Regional.

Trata – se de um tema extremamente atual e de interesse social, uma vez que toda problemática que se refere a tributação atinge diretamente a coletividade e no caso específico da Guerra Fiscal, suspeita – se que esteja comprometendo a composição de receita que seria destinada a serviços sociais.

Observa – se que, ao longo dos anos, os Estados se valeram da concessão de benefícios fiscais, em especial quanto ao ICMS, como forma de atrair novas empresas para seus territórios. Tal medida vem sendo adotada de forma irrestrita e em desrespeito às exigências previstas na Lei Complementar 24/75.

O argumento que autoriza a concessão de auxílios com função indutora por parte do Estado é um dos objetivos fundamentais da República, a redução das desigualdades sociais e regionais. Por conta disso, a Constituição Federal, adotando o princípio da Igualdade Material, permite que seja despendido tratamento tributário diverso como forma de igualar diferentes regiões.

A problemática reside no fato de que nem sempre as concessões são fundamentadas na busca do desenvolvimento socioeconômico, tornando – se pertinente investigar de que forma elas têm ocorrido e quais são suas consequências para a sociedade.

Sendo assim, esse estudo parte de uma análise do tributo, no que se refere a sua importante função social e de alguns princípios constitucionais pertinentes para compreensão do tema, a saber, o Princípio da Igualdade Tributária, da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência.

Será tratado o desenvolvimento socioeconômico equilibrado entre as regiões no segundo capítulo, abordando o princípio sob a ótica constitucional e considerando que se baseia no caráter extrafiscal da tributação, algumas vezes utilizada pelo Estado com função indutora.

Importante destacar que ao decorrer do estudo, serão traçados paralelos entre o tema e o que recomenda a legislação em vigor, especialmente as Leis Complementares 24/75 e 160/2017 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Contudo, a análise pormenorizada desses dispositivos não é o objetivo desse estudo, que tem como foco a análise do impacto social da Guerra Fiscal.

O terceiro capítulo é dedicado a análise de algumas ferramentas que caracterizam benefícios fiscais. Tratará da isenção, da anistia, dos incentivos fiscais e dos subsídios. Vale ressaltar que inúmeros são os expedientes utilizados para concessão de benesses fiscais, porém esse estudo não busca uma visão técnica do tema, mas social. Por este motivo, serão elencados alguns institutos apenas como forma de situar o leitor.

O fenômeno da Guerra Fiscal será abordado sob quatro diferentes óticas no último capítulo. Primeiro, é analisado o desequilíbrio federativo como sua consequência direta. No tópico seguinte, procurar – se - á entender os limites que determinam se um benefício se fundamenta no desenvolvimento socioeconômico ou caracteriza a Guerra Fiscal.

O terceiro tópico tratará dos desequilíbrios concorrenciais que podem ser causados por benefícios concedidos, haja vista que ao exercer o poder de tributar, o Estado interfere no mercado econômico. Em seguida, passa - se ao estudo do impacto que a política de concessões desmedidas provocada pela Guerra Fiscal gera na composição de Receita Pública e na consequente oferta de serviços básicos à sociedade.

2 O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1 Da função social do tributo na composição da receita pública

A organização da sociedade por meio da instituição do Estado visa centralizar e viabilizar a efetividade de direitos constitucionalmente garantidos e a prestação de serviços em prol da coletividade. A consequência necessária da consecução desses objetivos é a despesa pública.

Para a realização das despesas o Estado dedica-se a composição de receita pública, que pode ser originária, decorrente da exploração do patrimônio do próprio Estado, e derivada, proveniente de ingressos parafiscais, multas e do tributo, sendo este último a principal fonte de receita das economias atuais¹.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional, entende-se o tributo como uma prestação pecuniária de caráter compulsório que será cobrada pela Fazenda Pública, mediante ato administrativo vinculado, sempre que ocorrer no mundo material uma hipótese de incidência tributária constante na lei, caracterizando assim o fato gerador. O tributo não se confunde com sanção de atos ilícitos.

Para entender o surgimento do tributo e sua importância na composição da receita pública, é necessário compreender a evolução do Estado Financeiro. Afinal, é por meio da atividade financeira que a Fazenda obtém receita e realiza despesas.

De acordo com Ricardo Lobo Torres², com o desmantelamento do Feudalismo, surge na Europa, por volta do século XVI, o Estado Patrimonial, absolutista e marcado pela confusão do público com o privado (fazenda do Príncipe). O principal objetivo era a arrecadação para a manutenção dos interesses do soberano e defesa nacional. Assim sendo, a receita era auferida

¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 186.

² *Ibidem*, p. 7.

das rendas patrimoniais e dominiais do príncipe e em segundo plano, de tributos com caráter transitório e sujeitos à renovação anual.

Já no século XVIII, surge o Estado de Polícia, com viés intervencionista e paternalista. Aqui já há uma pequena preocupação com o social, no que tange ao bem – estar e à garantia da ordem e da segurança. Ele é sucedido pelo Estado Fiscal, essencialmente liberal e capitalista.

É no Estado Fiscal que a receita pública passa a se apoiar majoritariamente no tributo, ou seja, na constrição patrimonial do contribuinte. Ocorre a separação da Fazenda Pública e da Fazenda do Príncipe e o aperfeiçoamento da burocracia em prol da arrecadação.

Conforme aduz Ricardo Lobo Torres, essa forma de Estado:

[...] garantiu os empréstimos com a receita de impostos e permitiu o aumento da arrecadação através do aperfeiçoamento da máquina burocrática, da extinção dos privilégios e isenções do antigo regime e da reforma dos sistemas tributários.[...] O Estado Fiscal, projeção financeira do Estado de Direito, conheceu três fases distintas: a do Estado Fiscal Minimalista, a do Estado Social Fiscal e a do Estado Democrático e Social Fiscal³.

O Estado fiscal minimalista compreende o período entre o fim do século XVIII e o início do século XX, era liberal clássico, restringindo-se à administração da justiça, prestação de alguns serviços públicos e ao exercício do poder de polícia. Por isso, não demandava um sistema tributário complexo.

O Estado Social Fiscal surge em meados do século XX, voltado ao bem-estar social. Aqui há a preocupação com o desenvolvimento econômico e social, distribuição de renda e serviços públicos como saúde e educação. Demanda uma maior arrecadação, uma vez que os benefícios revertidos em prol da sociedade devem ser por ela custeados, através da incidência do tributo, que também ganha contornos extrafiscais, passando a ser instrumento estatal para coibir ou incentivar certas condutas do particular.

³ TORRES, op. cit., p. 8.

Esse modelo entra em colapso no final da década de 70, uma vez que o Estado expandiu exageradamente seus gastos e a arrecadação de receita não acompanhou esse crescimento. É necessário “enxugar” a máquina estatal e restringir a intervenção no domínio social e econômico, porém sem abandonar o papel de garantidor de direitos fundamentais. Nasce o Estado Democrático e Social Fiscal.

Inicia-se um período de privatizações de empresas estatais e concessões de serviços públicos não exclusivos para que o Estado possa focar nas áreas que exigem de fato sua presença. Se por um lado a diminuição de patrimônio torna a gestão mais eficaz e reduz custos em alguns setores, em outros ela reduz lucros. Por conta disso, o tributo assume um destaque ainda maior na composição da receita pública.

O Brasil atual se caracteriza como um Estado Democrático e Social Fiscal. A Constituição Federal elencou uma série de objetivos e direitos fundamentais a serem resguardados pelo Poder Público e, como que reconhecendo a necessidade da atividade financeira para tanto, disciplinou a tributação, inclusive com limites ao poder de tributar, justamente para que não adquira caráter autoritário, mas se compatibilize com os direitos garantidos.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade⁴.

Uma vez que custeia as ações estatais no âmbito da educação, saúde, seguridade social, segurança pública, desenvolvimento nacional, políticas assistenciais, dentre outras, não podemos olvidar da função social desempenhada pelo tributo e da sua essencialidade para a manutenção do Estado Moderno e garantia dos direitos individuais e coletivos.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 23.

A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 13, estabeleceu que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

No mesmo sentido, a Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem, de 1948, dispõe no artigo 36 que “toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. Vale destacar interessante reflexão constante do preâmbulo desta carta:

O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade.

Portanto, conforme assevera Eduardo Sabbag⁵, a tributação estabelece uma relação de poder – direito entre o Estado e os cidadãos. Cumpre destacar que o poder tributário, que é inerente à soberania estatal, não é absoluto, encontrando limitações na norma constitucional.

A Constituição Federal não cria tributos, mas determina a competência tributária dos entes da federação, ou seja, delega o poder de tributar, que compreende sua criação, alteração e extinção por meio de lei. Contudo, os artigos 150, 151 e 152 estabelecem limitações exteriorizadas pelos princípios constitucionais tributários.

O presente estudo não se dedica à análise de todos esses princípios, mas daqueles que são pertinentes para a compreensão da Guerra Fiscal, a saber, os princípios da Igualdade Tributária, da Capacidade Contributiva e da Livre Concorrência.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 55.

2.2 Princípio da Igualdade Tributária

O artigo 150, inciso II da Constituição Federal estende o princípio da isonomia, consagrado no caput do artigo 5º, ao campo do Direito Tributário, inserindo-o como uma limitação ao poder de tributar do Poder Público e uma garantia ao contribuinte.

Esse dispositivo veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo distinções em razão de ocupação profissional ou função, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ora, se os contribuintes em situação de equivalência devem receber tratamento igualitário, é forçoso reconhecer que aqueles que se encontram em situações distintas devem receber tratamento desigual. No primeiro caso, trata-se da chamada equidade horizontal e no segundo, equidade vertical.

Trata-se do conceito de igualdade material, ou seja, para além dos formalismos legais, os legisladores, intérpretes e executores da lei devem sempre coadunar a aplicação da norma com o ideal de Justiça.

Para tanto, é necessário colocar em prática o que asseverou Rui Barbosa: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”⁶.

No campo da tributação, a aplicação dessa regra impede a concessão dos chamados privilégios odiosos, ou seja, discriminações infundadas com base em critérios pessoais que conduzem a exclusão ou diminuição da obrigação tributária de um contribuinte.

No entanto, de acordo com Ricardo Lobo Torres, deve haver tratamento diferenciado entre contribuintes, desde que fundado na capacidade contributiva, na promoção do desenvolvimento socioeconômico equilibrado entre as regiões ou na distribuição de renda. Esses consistem em privilégios

⁶ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/ruibarbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 15/10/2017.

não odiosos que estão a serviço da efetividade dos objetivos fundamentais da República⁷.

2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal, no parágrafo 1º do artigo 145, positivou o princípio da capacidade contributiva, dispondo que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Embora a norma tenha feito referência expressa aos impostos, assevera Leandro Paulsen⁸ que o princípio deve ser aplicado a todas as espécies tributárias, conforme as peculiaridades de cada uma.

Importante destacar que esse princípio não se confunde com a capacidade tributária passiva, que se refere aos sujeitos capazes de compor o polo passivo da obrigação tributária e está disciplinada no artigo 126 do Código Tributário Nacional.

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade tributária, uma vez que lhe dá efetividade no mundo material, permitindo a fixação de parâmetros objetivos para a graduação da incidência tributária de acordo com as condições econômicas de cada contribuinte.

De acordo com Ricardo Lobo Torres:

Capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte [...] Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira⁹.

⁷ TORRES, op. cit., p. 78.

⁸ PAULSEN, op. cit., p. 99.

⁹ TORRES, op. cit., p. 93.

Ou seja, trata - se de graduar a tributação de acordo com o patrimônio auferido e os fatos geradores praticados que fazem presumir a capacidade contributiva, não se levando em conta a situação financeira momentânea do contribuinte, como por exemplo, se tem dinheiro ou está endividado.

Tanto que a Constituição permite que a administração tributária identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, observados os limites legais e os direitos individuais.

Para Regina Helena Costa¹⁰ o princípio divide - se em capacidade contributiva objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa. A primeira refere - se a atividade do legislador quando elege as condutas que conduzirão à incidência tributária, por exemplo auferir renda, adquirir um determinado bem, levando em conta o sujeito passivo em potencial.

Já a capacidade contributiva subjetiva ou relativa reporta - se ao sujeito passivo individualmente considerado e refere - se ao momento em que ele deixa de ser potencial e passa a ser efetivo, levando em conta suas possibilidades econômicas.

A aferição da capacidade contributiva também está ligada a efetividade do princípio da justiça tributária. Como asseverou John Rawls, o sistema de tributação deve arrecadar a receita exigida pela justiça¹¹.

De acordo com Eduardo Sabbag, o Estado alemão foi o primeiro que fixou um limite de isenção para o contribuinte, equivalente ao patamar mínimo para sua subsistência¹². A ideia de proteção ao mínimo existencial é tutelada pela CF/88, afinal constitui um dos pilares em que se apoia a dignidade da pessoa humana.

A intangibilidade do mínimo vital limita o poder de tributar do Estado, que embora deva zelar pelo coletivo, tem o dever de garantir os direitos individuais. No polo oposto, está a vedação ao confisco, consagrada no artigo

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.

¹¹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 307. Disponível em: <<https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/uma-teoria-da-justic3a7a.pdf>>. Acesso em : 13/11/2017.

¹² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 154.

150, IV da Constituição, estabelecendo uma proibição a tributação excessiva, ou seja, que ultrapasse a capacidade contributiva.

Em alguns casos, o princípio será mitigado pela extrafiscalidade. Isso ocorre quando o Poder Público utiliza – se da tributação para coibir ou incentivar certas condutas, como por exemplo, promover o desenvolvimento regional. Dessa forma, alíquotas poderão ser ajustadas tendo em vista essa finalidade e não somente a capacidade contributiva.

Contudo, Sabbag alerta que “a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital”¹³. Logo, embora possa atenuar a capacidade contributiva, a extrafiscalidade deverá respeitar alguns limites por ela impostos.

Por estar intrinsecamente ligada à ideia de justiça distributiva, a capacidade contributiva impõe que a incidência tributária ocorra de forma progressiva, isto é, com o emprego de alíquotas variadas que aumentam conforme a base de cálculo se eleva. Trata – se da progressividade fiscal, que de acordo com Sabbag, alia – se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”¹⁴.

A Constituição prevê expressamente quais são os impostos progressivos, a saber, renda e proventos, propriedade territorial rural e propriedade predial e territorial urbana.

Porém, a progressividade será extrafiscal quando utilizada pelo poder Público, no exercício da regulamentação de condutas, com o intuito de fomentar ou inibir certas práticas, como, por exemplo, a adoção do IPTU progressivo como forma de compelir o proprietário de solo urbano a cumprir sua função social.

Outro meio que confere efetividade ao princípio da capacidade contributiva é a proporcionalidade, que se baseia na aplicação de uma alíquota

¹³ SABBAG, op. cit., p. 156.

¹⁴ Ibidem, p. 165.

fixa, independentemente das variações na base de cálculo. Sabbag a classifica como um instrumento de justiça fiscal “neutro”¹⁵.

Geraldo Ataliba é crítico desse sistema, asseverando que “os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”¹⁶.

Entende - se que o autor está com a razão, uma vez que aplicar uma mesma alíquota para diferentes bases de cálculo afronta o princípio da igualdade material, ao desconsiderar a desigualdade social que assola o país, imprimindo a mesma carga tributária a pobres e ricos.

A capacidade contributiva também é exteriorizada pela seletividade, critério aplicado em tributos indiretos. Leva em conta a essencialidade dos bens, desonerando os essenciais para que se tornem acessíveis a todos e onerando os considerados supérfluos.

De acordo com Sabbag:

[...] a seletividade, prestigiando a utilidade social do bem e informando, basicamente, dois impostos – o ICMS (o art. 155, § 2º, III, CF) e o IPI (o art. 153, § 3º, I, CF) - , mostra – se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta de superfluidade do bem (maior alíquota – bem mais desimportante) [...]¹⁷.

Portanto, a capacidade contributiva e seus meios de concretização – progressividade, proporcionalidade e seletividade – buscam a efetividade da isonomia tributária material e do ideal de justiça fiscal. Dessa forma, pode – se dizer que é um instrumento indispensável para o alcance do desenvolvimento socioeconômico equilibrado.

¹⁵SABBAG, op. cit., p. 179.

¹⁶ ATALIBA, 1991 *apud* SABBAG. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 180.

¹⁷ SABBAG, op. cit., p. 183.

2.3 Princípio da Livre Concorrência

A Constituição elenca a livre concorrência como um dos princípios gerais da atividade econômica, no artigo 170, inc. IV e define no artigo 173, §4º que caberá à lei reprimir o abuso do poder econômico que vise a dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

A liberdade de concorrência é pressuposto da existência de um Estado capitalista saudável, onde a disputa por mercado ocorre em condições de igualdade. Contudo, não trata – se de liberdade irrestrita, uma vez que o liberalismo econômico, ao pregar a omissão estatal no mercado, abre margens para políticas mercantis predatórias e formação de cartéis.

Atento a essa questão, o legislador constituinte deferiu ao Estado, por meio de seu poder regulamentador e fiscalizador, o papel de guardião da livre concorrência, que tem como base o princípio da isonomia.

Nesse sentido, Fernando Facury Scaff aponta que:

Um dos requisitos para o exercício da livre – concorrência [...] é que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata – se do princípio da Neutralidade Fiscal, também chamada de Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais¹⁸.

Logo, ao exercer o poder de tributar e manejar as ferramentas de política tributária, o Estado deve zelar para que elas não desequilibrem a concorrência no mercado econômico. Ao contrário, deverá intervir na economia com vistas a coibir as práticas abusivas e assegurar a “paridade de armas” entre as empresas concorrentes.

¹⁸ SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Livre – Concorrência e Incentivos Fiscais. In: NUSDEO, Fábio (Coord.). **O Direito Econômico na Atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 306.

De acordo com André Ramos Tavares¹⁹, o princípio da livre – concorrência pode ser interpretado sob dois aspectos. O primeiro é o da proteção do consumidor, uma vez que a competição por mercado estimula a inovação tecnológica e possibilita a prática de preços mais baixos.

Sob o segundo enfoque, o princípio destina – se à garantia de um “legítimo sistema econômico de mercado”²⁰, apto a propiciar o desenvolvimento da economia nacional. Tavares destaca que:

[...] A livre concorrência que se sugere aqui é baseada amplamente na intervenção estatal para manter “as regras do jogo”, consistente no mínimo de equilíbrio entre os “jogadores”, e não em uma livre concorrência destinada a fazer prevalecer a liberdade pura. Mas a atuação do Estado para manter os parâmetros liberais tem limites²¹.

De fato, o Estado não deve utilizar a defesa da livre concorrência como pretexto para intervir a seu bel-prazer na economia. Se por um lado, não pode omitir – se, por outro não pode ter uma atuação que “engesse” a iniciativa privada.

Infelizmente, existem casos em que a atuação do agente político utiliza as prerrogativas de intervenção conferidas ao Estado, subvertendo sua finalidade e gerando desequilíbrio concorrencial no mercado.

Ao tratar desse assunto Tavares alerta para a “concorrência desleal derivada da concessão de benefícios fiscais e fórmulas de subsídios (ou custeio) públicos para o desenvolvimento de determinadas atividades de cunho privado”²².

Embora a atuação estatal no domínio econômico seja pautada na proteção ao princípio constitucional da Livre Concorrência, que tem como base o princípio da Isonomia, a própria Constituição permite que em alguns casos ela conceda tratamento diferenciado aos contribuintes, inclusive às pessoas jurídicas.

¹⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011, p. 257.

²⁰ Idem.

²¹ Ibidem, p. 259.

²² Idem.

Um desses casos é a hipótese da concessão de incentivos fiscais com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, positivado no art. 151, inc. I da CF/88. Tal tema será objeto de estudo mais aprofundado no próximo capítulo.

Contudo, é necessário reconhecer que existem situações em que tal prerrogativa é utilizada com desvio de finalidade, trazendo vantagens concorrenciais para uns e desvantagens para outros.

Segundo Scaff, esse desvio pode acontecer em diversas hipóteses, dentre elas, destacamos quando: “For concedido um benefício fiscal que traga vantagem competitiva superior à desigualdade regional apontada, e que acabe por gerar desequilíbrio concorrencial nacional [...]”²³.

Portanto, o princípio da Livre Concorrência pressupõe a atuação estatal no sentido de assegurar o equilíbrio do mercado, fazendo – se imperiosa sua ação neste sentido. Contudo, essa intervenção deverá ser proporcional para que não “sufoque” a economia e dentro dos parâmetros constitucionais para que não desvirtue sua finalidade.

²³ SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Livre – Concorrência e Incentivos Fiscais. In: NUSDEO, Fábio (Coord.). **O Direito Econômico na Atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 310.

3 DO DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO EQUILIBRADO ENTRE AS REGIÕES

Atento ao grave desequilíbrio econômico entre as unidades da Federação e a concentração de riqueza, o legislador constituinte elencou a redução das desigualdades regionais e sociais como um dos objetivos fundamentais da República, expresso no inciso III do artigo 3º da Constituição Federal, e princípio balizador da ordem econômica, conforme artigo 170, inciso VII do mesmo diploma legal.

O artigo 192 da Constituição prediz que Sistema Financeiro Nacional deverá ser estruturado com vistas a promover o desenvolvimento equilibrado do país. Em total coesão, o artigo 174 defere ao Estado as funções de incentivo e planejamento do desenvolvimento nacional, advertindo que os planos nacionais e regionais de desenvolvimento devem ser compatíveis entre si.

Nesse sentido, a norma constitucional autoriza a intervenção estatal no domínio econômico, de forma indireta e indutiva, ou seja, utilizando seu poder de tributar para o estímulo a determinadas atividades e investimentos do setor privado²⁴.

Conforme Lucas Bevilacqua:

O Constituinte de 1988, inconformado com as gritantes disparidades regionais, revelou – se cômico da questão regional, estabelecendo , dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades regionais. Simultaneamente, a Constituição de 1988 indicou as normas tributárias indutoras, como instrumento de promoção do desenvolvimento econômico regional²⁵.

O art. 21, IX da Constituição atribuiu como competência privativa da União a função de “elaborar e executar planos nacionais e regionais de

²⁴TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 558.

²⁵ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série doutrina tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 35.

ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”. Além disso, o art. 22, estabelece que compete à União legislar sobre comércio exterior e interestadual, porém o parágrafo único ressalva que lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas.

Embora, a lei maior tenha expressamente delegado os planos de desenvolvimento regional à União, possibilita no art. 24 que os Estados – membros legislem concorrentemente sobre Direito Tributário e Financeiro, orçamento, produção e consumo.

Ou seja, cabe à União dispor sobre normas gerais, restando aos Estados a competência legislativa complementar (art. 24 § 2º) e suplementar (art. 24 §3º), sempre respeitando as normas fixadas pela União.

Quanto à competência tributária, conferiu o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) aos Estados, porém cabe à União editar normas sobre comércio interestadual (art. 22, inc. VIII). Dessa forma, limita o uso do ICMS como política econômica.

Contudo, assevera Bevilacqua:

Tal preeminência da União não afasta, todavia, a legitimidade dos Estados no fomento da atividade econômica com vistas ao desenvolvimento regional, desde que observadas as regras de equilíbrio federativo. É justamente na imperatividade da observância das regras de equilíbrio da Federação e da preservação do mercado interno que se encontra a problemática maior das políticas estaduais de desenvolvimento regional²⁶.

Para consecução do desenvolvimento socioeconômico equilibrado, a Constituição, no artigo 151, inciso I, dispõe que, quanto aos tributos de competência da União, poderá haver incidência diferenciada nas regiões, inclusive com a concessão de incentivos fiscais.

A diferenciação também é possível no âmbito dos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, uma vez que o artigo 155, § 2º,

²⁶ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série doutrina tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 58.

inc. XII, alínea g da Constituição permite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante deliberação e sob regulamentação em lei complementar.

Quanto às isenções de ICMS, por exemplo, a Lei Complementar 24/75, anterior à CF/88, que entende - se por ela recepcionada, já estabelecia que só poderão ser concedidas ou revogadas mediante a celebração de convênios, no âmbito do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), em reuniões com representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sendo que a concessão dependerá de decisão unânime.

Contudo, conforme assevera Andrei Pitten Velloso:

A despeito da clareza desses dispositivos, inúmeros Estados e o Distrito Federal concederam, sem o menor pudor, inúmeros incentivos inconstitucionais, contando com a inércia do Supremo Tribunal Federal para atrair de forma antijurídica empresas para os seus territórios, situação que caracteriza a denominada “guerra fiscal” no âmbito do ICMS²⁷.

Com o intuito de convalidar as concessões à margem da Constituição e da lei, foi promulgada a Lei Complementar 160/2017, que permite que por deliberação do convênio, será possível a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstauração dos que ainda se encontrem em vigor.

Cumprido destacar que os mecanismos de promoção do desenvolvimento socioeconômico, se utilizados da forma como concebidos em lei, não constituem forma de discriminação, pelo contrário, fundamentam-se no princípio da isonomia. Trata-se de reconhecer as diferentes realidades que

²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Guerra fiscal: convalidação de incentivos inconstitucionais (LC 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017). **Carta Forense**. São Paulo, 05 de março de 2018. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/guerra-fiscal-convalidacao-de-incentivos-inconstitucionais-lc-1602017-e-convenio-icms-1902017/18123>> Acesso em: 09/03/2018.

convivem no Brasil e manejar a ordem econômica de forma a promover desenvolvimento e justiça social.

Sob essa perspectiva, constituem privilégios não odiosos. Todavia, não se trata de uma presunção absoluta, visto que a norma não distingue expressamente quais são os privilégios odiosos. Dessa forma, sempre que for verificado, no caso concreto, o desvio de finalidade por parte do Poder Público na concessão de benesses fiscais, estas deverão ser submetidas ao controle jurisdicional.

Vale ressaltar que o objetivo do princípio em tela não é beneficiar empresas, mas tornar as regiões que estão tradicionalmente fora do eixo econômico mais competitivas a fim de que atraiam investimentos que irão gerar empregos, promover distribuição de renda, movimentar a economia, gerando maior arrecadação de receita pública, que deverá ser revertida em serviços que garantam a efetividade dos direitos sociais.

Afinal, a atuação da Administração Pública, nos casos em que a lei confere certa discricionariedade ao agente, deverá ocorrer sempre pautada nos Princípios da Supremacia e da Indisponibilidade do interesse público, assim como no Princípio da Impessoalidade²⁸.

Por caracterizar renúncia de receita, a concessão de privilégios fiscais está subordinada ao princípio da legalidade, ou seja, somente pode ocorrer mediante lei específica do ente tributante, por determinação do artigo 150, parágrafo 6º.

Além disso, o parágrafo 6º do artigo 165 disciplina que a lei orçamentária deverá conter “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Em conformidade com o princípio da transparência, esses dispositivos devem ser combinados com o artigo 70 da Constituição, que defere ao Tribunal

²⁸ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24 ed. São Paulo: Método, 2016, p. 490.

de Contas o controle de legitimidade sobre as renúncias de receita e subvenções, podendo aferir se foram de fato benéficas ao interesse público.

A exigência constitucional de demonstração do impacto orçamentário provocado pela concessão de benefícios fiscais visa justamente coibir o uso indiscriminado dessa prerrogativa e garantir que de fato promova o desenvolvimento socioeconômico equilibrado, efetivando o Princípio da Justiça Fiscal.

Conforme aduz Clovis Ernesto de Gouvêa:

Entendemos por justiça fiscal a distribuição equitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional²⁹.

Note – se que a promoção do desenvolvimento socioeconômico está intrinsecamente ligada à Justiça Social e a Fiscal. Ora, a busca do equilíbrio entre as regiões do país visa alcançar uma distribuição justa de renda e acesso a serviços públicos. Não se trata de perseguir o desenvolvimento econômico a qualquer custo, mas de garantir que ele venha acompanhado de conquistas sociais.

Em regra o tratamento tributário diferenciado deve pautar – se na capacidade contributiva. Contudo, neste caso, observamos que ele baseia – se na extrafiscalidade, uma vez que tem como finalidade principal, não a arrecadação de receita, mas a promoção do desenvolvimento socioeconômico.

Porém, a renúncia de receita de um lado, não poderá implicar em maior carga tributária para os demais contribuintes, visto que estaria desvirtuando o instituto e produzindo, ao invés de justiça, injustiça fiscal.

²⁹ GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. 1999. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, p. 81. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 02/11/2017.

Importante destacar que o Poder Público deve, ao lançar mão de políticas tributárias concessivas, ter a certeza inequívoca que elas serão instrumento de justiça social e fiscal. Isto porque, se aplicados indiscriminadamente ou com desvio de finalidade, os benefícios fiscais, ao invés de promoverem o desenvolvimento socioeconômico, acirram ainda mais as desigualdades sociais.

Nesse sentido, Celso Ribeiro Bastos alerta que:

A preocupação com o desenvolvimento mais acelerado das regiões menos desenvolvidas deve ser uma diretriz fundamental da política do país. Há que se observar, no entanto, que este esforço de desenvolvimento regional não pode levar a um deslocamento tão acentuado da poupança e do investimento para regiões menos desenvolvidas a ponto de colocar em risco a continuidade do processo desenvolvimentista nas regiões mais avançadas³⁰.

Dessa forma, para a efetividade do princípio do desenvolvimento socioeconômico equilibrado entre as regiões é imprescindível que esteja inserido dentro de uma lógica que priorize o desenvolvimento nacional harmonioso e a redução das desigualdades sociais. Além disso, deverá vir sempre acompanhado pelos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva e justiça fiscal.

Para viabilizar políticas fiscais e econômicas, o Poder Público deve discriminá-las no Orçamento Público, indicando a despesa, a compensação da receita que deixará de auferir, os riscos envolvidos e o estudo do impacto orçamentário.

De acordo com Piscitelli, um dos princípios orçamentários é o princípio da Programação, que impõe que:

[...] o orçamento não deve conter apenas as estimativas para as receitas e despesas do próximo exercício financeiro, mas, também, a

³⁰ BASTOS, 2000 *apud* ARAUJO, Eugenio Rosa de. **Direito Econômico**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2010, p.64.

previsão de objetivos e metas relacionados à realização das necessidades públicas³¹.

Ou seja, a atividade financeira exercida pelo Estado deve ser norteadada pela função social do orçamento, que visa garantir a ordenação de receitas e despesas de modo a atender as demandas sociais. Assim sendo, adotam – se os chamados orçamentos temáticos ou específicos, que são os planejamentos direcionados a consecução de determinados objetivos.

A própria Constituição positivou o desenvolvimento socioeconômico como um dos objetivos que devem ser buscados na elaboração do orçamento. O art. 165, § 7º dispõe que uma de suas funções é a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo o critério populacional.

Portanto, todos os entes da Federação podem utilizar o Orçamento Público como forma de promover desenvolvimento e justiça social, porém deverão obedecer as condições elencadas no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que se refere a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

³¹ PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6 ed. São Paulo: Método, 2017, p. 51. Disponível em: < <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530977412/cfi/6/28!/4/74/2/2@0:0>> . Acesso em: 09/03/2018.

4 BENEFÍCIOS FISCAIS

De acordo com Ricardo Lobo Torres, o benefício fiscal se caracteriza como um privilégio não odioso, isto é, legítimo no nosso ordenamento jurídico, desde que pautado em considerações de justiça. O seu oposto é o privilégio odioso, vedado pelo artigo 150, II da Constituição, por ofender a igualdade e os direitos fundamentais³².

Para o referido autor, as discriminações odiosas são aquelas que ofendem os direitos humanos por meio da tributação, principalmente as que se fundam em razões ligadas a raça ou cor, religião, sexo, profissão, ideologia, domicílio, situação do bem, nacionalidade, dentre outras³³.

Vale ressaltar que sendo o Direito uma ciência social, amolda – se aos valores da sociedade em determinada época. Logo, podemos concluir que aquilo que constitui privilégio não odioso em uma fase, pode muito bem passar a ser odioso em outra.

Esse fenômeno pode ser observado quando analisamos o histórico da concessão de privilégios autorizados por lei no Brasil. Na Constituição de 1824, estes eram exclusivos do clero, decorrentes da relação de dependência da Igreja e o Império. Constituíam, portanto, privilégios não odiosos³⁴.

Com a República, os privilégios clericais foram extintos, ou seja, tornaram – se odiosos. No entanto, observa – se que nos períodos de governança autoritária (de 1930 a 1945 e de 1964 e 1979) a concessão de benesses fiscais, principalmente isenções a juízes, militares e a empresas ligadas ao núcleo político se intensificou, com fundamento no crescimento econômico³⁵.

Ocorre que a concessão desmedida de benefícios fiscais prejudica a arrecadação de receita pública e compromete a realização de despesas. Dessa

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 306.

³³ *Ibidem*, p. 82 – 83.

³⁴ *Ibidem*, p. 307.

³⁵ *Idem*.

forma, segundo Ricardo Lobo Torres³⁶, essa política econômica levou o Tesouro a uma grave crise financeira.

Nesse cenário, a Constituição Federal de 1988 buscou limitar as concessões por parte do Poder Público, trazendo, além das vedações do artigo 150, II, a exigência de demonstração dos efeitos orçamentários causados por isenções, anistias, remissões, subsídios e demais benefícios (art. 165, § 6º).

A concessão de um benefício fiscal, embora pautada na discriminação entre contribuintes, deve sempre visar o interesse público e a concretização da Justiça Fiscal. Afinal, não se trata de um *discrimen* infundado, mas necessariamente justificado pela capacidade contributiva ou pelo desenvolvimento socioeconômico.

Estão à disposição do gestor público, ferramentas que visam incentivar investimentos privados em determinados setores da economia. São algumas delas: incentivos fiscais, subsídios, anistia, isenção e orçamento específico. Neste capítulo será realizada a análise de cada uma.

4.1 Isenção

A isenção caracteriza – se como uma hipótese de exclusão do crédito tributário e está disciplinada nos artigos 176 ao 179 do Código Tributário Nacional. Para Eduardo Sabbag, trata – se de uma norma desonerativa de deveres patrimoniais do contribuinte³⁷.

Há divergência doutrinária quanto à natureza jurídica do instituto. De acordo com José Souto Maior Borges, a isenção acarreta na não incidência da norma, impedindo a ocorrência do fato gerador que daria origem à obrigação tributária³⁸.

³⁶ *Ibidem*, p. 307.

³⁷ SABBAG, op. cit., p. 881

³⁸ BORGES, 1976 *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 886.

A doutrina tradicional e o Supremo Tribunal Federal entendem que a isenção pressupõe a incidência da norma e a ocorrência do fato gerador, mas caracteriza uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido³⁹. Logo, nasce a obrigação tributária, mas não se constitui o crédito tributário, haja vista que a norma isencional obsta o lançamento.

Por conta do princípio da legalidade, a isenção deve ser sempre decorrente de lei específica, que indique os tributos aos quais se aplica, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão e o prazo. Os Convênios ICMS não se subordinam a essa regra, por conta de disposições constantes nas Leis Complementares 24/75 e 160/2017.

A Constituição Federal, em seu artigo 151, inc. III, limita as chamadas isenções heterônomas ou heterotópicas, ou seja, impede que a União as conceda com relação a tributos que não são de sua competência tributária, mas de outros entes.

A isenção somente pode ser concedida pelo ente político competente para criação, modificação ou extinção do tributo a que se refere. De acordo com Ariadne Scanduzzi, excepcionalmente em casos de calamidade pública em que a União interfira, é possível que essa conceda isenções heterônomas em caráter temporário.

O artigo 177 do Código Tributário Nacional dispõe que as isenções não se aplicam aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão. Isso porque, segundo Sabbag, “a exigência de especificidade da lei instituidora do benefício (art.150, § 6º, da CF) inviabiliza a concessão de isenção para tributos a serem criados”⁴⁰.

Em regra, a isenção também não se estende às taxas e às contribuições de melhoria, uma vez que são tributos de natureza contraprestacional, ou seja, retribuem um benefício ou serviço público obtido pelo contribuinte. Porém, o artigo 177 relativiza a regra com a expressão “salvo disposição de lei em contrário” e conforme aduz Ricardo Lobo Torres:

³⁹ SABBAG, op. cit., p. 887.

⁴⁰ Ibidem, p.898.

Mas, no que concerne às isenções, parece – nos que a capacidade contributiva se aplica também às taxas e as contribuições de melhoria. [...] Não seria justo exigir o pagamento de taxas da população carente, nem seria constitucional deixar a Administração de entregar o serviço ou realizar a obra a pretexto da falta de pagamento do tributo⁴¹.

Embora, em regra, as isenções se dirijam a tributos unilaterais, ou seja, aos impostos, observa - se que por força dos princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal, ela deverá se estender aos tributos bilaterais. Porém, Leandro Paulsen assevera que nesse caso, não poderá ser em caráter geral, mas específico⁴².

Segundo o artigo 179 do CTN, a isenção em caráter individual ou específico é aquela restrita às pessoas que preencham determinados requisitos exigidos em lei e depende de requerimento do interessado, enquanto que a concedida em caráter geral atinge todos os sujeitos passivos descritos pela norma, independente de petição para obtenção do benefício.

Ricardo Lobo Torres classifica as isenções como gratuitas ou onerosas. Nas primeiras, não há exigência de qualquer contraprestação por parte do contribuinte, são outorgadas em caráter geral e geralmente referem – se aos impostos indiretos⁴³. Por disposição do artigo 178, poderão ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo.

Quanto às onerosas, são isenções condicionadas a uma contraprestação por parte do beneficiado, geralmente um investimento. Trata – se de verdadeiro contrato, por prazo determinado, entre Poder Público e contribuinte.

Por conta disso, não podem ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo, mas em verificando – se o descumprimento de condições por parte do sujeito passivo, Ricardo Lobo Torres entende que poderão ser revogadas⁴⁴. A

⁴¹ TORRES, op. cit., p. 311.

⁴² PAULSEN, op. cit., p. 393.

⁴³ TORRES, op. cit., p. 309.

⁴⁴ Ibidem, p. 310.

contrario sensu, se adimplidas todas as condições, nascerá o direito adquirido de gozar da isenção por todo o período estipulado.

Corroborando esse entendimento, o STF editou a súmula 544, segundo a qual “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Contudo, a posição da doutrina majoritária é de que isenções de caráter oneroso poderão ser suprimidas, se no caso concreto, for verificada a perda de elementos necessários à sua manutenção. Neste caso, não estarão sendo suprimidas livremente, mas justificadamente.

Assim sendo, as isenções onerosas serão extintas com o advento do termo previsto na lei ou com a perda de requisitos, enquanto as gratuitas poderão ser a qualquer tempo. O artigo 104, inc. III do CTN determina que a lei que extingue ou reduz isenções entrará em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

Contudo, o STF entende que, quanto às isenções gratuitas, a revogabilidade não se subordina ao princípio da anterioridade tributária, produzindo efeitos imediatos⁴⁵.

Em relação aos tributos lançados por certo período de tempo, como o IPTU, o IPVA e o ITR, o § 1º do artigo 179 exige para a renovação da isenção, que neste caso é em caráter individual, que o interessado promova sua continuidade, comprovando anualmente “a manutenção das condições necessárias”⁴⁶, antes da expiração de cada período.

Com relação às isenções individuais e onerosas, ao discorrer sobre as modalidades de renúncia de receita pública constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, Kiyoshi Harada alerta que:

Apesar de resultar de lei, esse tipo de isenção assume feição contratual, à medida que representa um privilégio fiscal condicionado ao atendimento, por parte do contribuinte, de certos requisitos de

⁴⁵ SABBAG, op. cit., p. 892.

⁴⁶ Ibidem, p. 896.

interesse público.[...] As isenções gerais, que são incondicionadas, estão fora do alcance da norma sob comento⁴⁷.

O referido autor defende que as isenções gerais não se classificam como modalidades de renúncia de receita por serem incondicionais. Ou seja, não têm caráter indutor, uma vez que não estimulam o beneficiado a investir na economia.

De fato, analisando as isenções em caráter geral, percebemos que se fundamenta em princípios como o da dignidade da pessoa humana, preservação do mínimo existencial e da igualdade material. Como exemplo, podemos citar a isenção no Imposto de Renda de pessoa física (IRPF) e do imposto de produtos industrializados (IPI) na aquisição de automóveis por portadores de necessidades especiais.

De acordo com o § 2º do artigo 179 do CTN, a concessão da isenção não gera direito adquirido, aplicando – se o disposto no art. 155. Ou seja, em ocorrendo a perda de um dos requisitos ou descumprimento de condições que ensejaram a obtenção do benefício, este poderá ser revogado de ofício, inclusive com aplicação de penalidade nos casos de dolo ou simulação.

Por fim, cumpre destacar que a isenção deve ser utilizada pelo ente político, visando o interesse público e jamais considerações pessoais. É necessária a certeza inequívoca de que esta renúncia de receita não comprometerá a realização de despesas nas áreas mais sensíveis da sociedade, como saúde, educação e demais serviços sociais.

A utilização dessa ferramenta deve ser sempre fundamentada nos princípios constitucionais tributários, principalmente na capacidade contributiva e no desenvolvimento socioeconômico.

Com relação a capacidade contributiva, Ricardo Lobo Torres assevera que:

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. Incentivos Fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: **Âmbito jurídico**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em: 22/02/2018.

O benefício deve ser concedido a quem não tenha capacidade econômica para suportar o ônus do tributo. [...] Se os beneficiários, entretanto, possuírem forte capacidade contributiva, a isenção perde o seu fundamento jurídico e se aproxima do privilégio odioso proibido pelo art. 150, II, da CF 88, a não ser que encontre justificativa no princípio do desenvolvimento econômico⁴⁸.

Dessa forma, sempre que não estiver fundamentada na capacidade contributiva, a isenção deverá ser justificada pela extrafiscalidade. Afinal, será aplicada com a finalidade de promover o desenvolvimento socioeconômico do país de forma equilibrada entre as regiões, gerar empregos e redistribuição de renda.

Contudo, não se confunde com a remissão, que consiste em uma das causas de extinção do crédito tributário, conforme o artigo 172 do CTN. Trata – se do perdão da obrigação principal e ocorre sempre após o lançamento do crédito tributário. Poderá ser concedida de forma total ou parcial, mediante lei autorizadora e despacho fundamentado da autoridade administrativa.

A remissão poderá ser motivada pela situação econômica do sujeito passivo, por seu erro ou ignorância escusáveis, pela diminuta importância do crédito tributário, por considerações de equidade ou por condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Assim como a isenção, não gera direito adquirido.

4.2 Anistia

A anistia constitui, ao lado da isenção, uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Está disciplinada nos artigos 180, 181 e 182 do Código Tributário Nacional e incide sobre a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária.

Segundo Sabbag, consiste no perdão legal das penalidades pecuniárias, antes da ocorrência do lançamento da multa⁴⁹, portanto, antes da

⁴⁸ TORRES, op. cit., p. 310 – 311.

⁴⁹ SABBAG, op. cit., p. 899.

constituição do crédito tributário. Além disso, por força do art. 180 somente abrange infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede.

Luciano Amaro assevera que:

A anistia, voltando – se para fatos pretéritos, suscita um problema sério, que é o da isonomia na sua aplicação. Com efeito, só se anistiam *alguns* dos fatos passados, quais sejam, aqueles que ainda não foram punidos. Quem tenha praticado a infração e já tenha sofrido a sanção legalmente cominada (por exemplo, pagando a multa prevista) não é perdoado; aquele que, com maior sorte ainda não tiver sido apanhado pelo Fisco é beneficiado⁵⁰.

Vale destacar que, apesar de constituir uma espécie de perdão ao contribuinte que cometeu infração, a anistia não se aplica aos casos de crime, contravenção, dolo, simulação e fraude. Afinal, a lei tem função de inibir condutas nocivas à ordem social e não incentivá – las por meio de benesses posteriores.

O benefício da anistia pode ser em caráter geral ou limitado, conforme o art. 181 do CTN. É concedida limitadamente quando referente a: infrações relativas a determinado tributo; até determinado montante; a determinada região do território do ente tributante ou; sob condição de pagamento do tributo devido no prazo fixado na lei que a conceder.

Daí pode - se inferir que poderá ser concedida anistia em caráter geral quando abranger infrações relativas a todos os tributos na esfera de competência do ente que a conceda; for aplicada independente do valor; incidir sobre todo o território geográfico do ente ou; não for condicionada ao pagamento do tributo devido.

Assim como ocorre com a isenção, a concessão de anistia não constitui direito adquirido, aplicando – se o disposto no art. 155 do CTN. Portanto, poderá ser revogada de ofício quando apurado que o beneficiado não

⁵⁰AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 488. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547203603/cfi/490!4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 08/11/2017.

satisfazia ou deixou de satisfazer alguma condição ou descumpriu um requisito de sua concessão.

Nessa hipótese, além da revogação, se for configurada a atuação dolosa ou simulação do beneficiado ou de terceiro em seu benefício, haverá a imposição de penalidade cabível.

4.3 Incentivos Fiscais e Subsídios

Lucas Bevilacqua conceitua o incentivo fiscal como uma “norma tributária indutora que opera como fator de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial”⁵¹.

De acordo com Kiyoshi Harada, o incentivo fiscal não se confunde com a isenção tributária, mesmo quando implica em total exoneração do tributo⁵². Para o autor, a diferença se encontra na motivação, enquanto o primeiro fundamenta – se exclusivamente na extrafiscalidade (visa desenvolver determinada região ou setor da economia), a isenção é concedida para certos bens ou pessoas, visando o interesse público.

Ou seja, o instituto da isenção, diferentemente do incentivo fiscal, não nasceu com função indutora. Porém, por ser espécie de exclusão do crédito tributário, em alguns casos, geralmente quando em caráter individual e atrelada a uma contraprestação, acaba induzindo certos investimentos por parte do beneficiário.

Nesse caso, afirma Harada⁵³, estaremos diante de uma isenção condicional, que ocorre quando sua motivação coincide com a do incentivo fiscal. É a isenção com funções contratuais.

⁵¹ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série doutrina tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p.162.

⁵² HARADA, Kiyoshi. Incentivos Fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: **Âmbito jurídico**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em: 22/02/2018.

⁵³ Idem.

De acordo com Adilson Rodrigues Pires, o subsídio é uma espécie de incentivo. Segundo o autor:

Entende-se como subsídio toda ajuda oficial de governo, seja de natureza comercial, financeira, cambial ou fiscal, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. [...] tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento [...]⁵⁴.

Dessa definição, depreendemos que o incentivo fiscal e o subsídio são ferramentas concebidas para o estímulo da economia de nações em desenvolvimento, o que justifica o interesse do Banco Mundial sobre o tema.

Contudo, para além dessa concepção globalizada, deve – se reconhecer que esses são válidos instrumentos para alavancar o desenvolvimento econômico nas regiões “menos prestigiadas” do território nacional, visando promover o equilíbrio do mercado interno e redistribuição de riqueza.

Visando a manutenção do equilíbrio orçamentário, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina no seu artigo 14 que a concessão ou ampliação de incentivo da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentária e demonstrar que a medida não afetará a meta de resultados fiscais ou adotar medidas de compensação.

No entanto, uma vez que têm caráter extrafiscal, essas medidas não devem preencher apenas esses requisitos legais, mas deverão ter efetividade no caso concreto. Ou seja, não basta que estejam revestidas pelo manto de legalidade, mas devem alcançar a finalidade pretendida, a saber, eliminar distorções do mercado e promover desenvolvimento econômico e social.

⁵⁴ PIRES, Adilson Rodrigues. Medidas fiscais para o desenvolvimento econômico: Breve Estudo sobre os Incentivos Fiscais no Brasil. In: **Uckmar Tax Digest**. Genova, 2002. Disponível em: <<http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/brasil/Pires.htm>>. Acesso em: 12/03/2018.

Atento a essa questão, o Banco Mundial divulgou em 07 de março de 2018 o Relatório “Emprego e Crescimento: A Agenda da Produtividade”, no qual, com base em estudos dos últimos dados da economia brasileira, sugeriu a revisão da política de incentivos fiscais e subsídios.

O relatório apontou que muitos programas do governo brasileiro que visam compensar o chamado “Custo Brasil”, além de caros, não alcançam o resultado esperado⁵⁵. Logo, ao invés de desenvolvimento têm promovido onerosidade para os cofres públicos, baixo retorno social e desequilíbrio concorrencial entre empresas beneficiadas e não beneficiadas.

⁵⁵ ÉPOCA NEGÓCIOS. **Banco Mundial sugere revisão de incentivos fiscais e subsídios no Brasil.** São Paulo, 7 de março de 2018. Disponível em: < <https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2018/03/banco-mundial-sugere-revisao-de-incentivos-fiscais-e-subsidios-no-brasil.html>> . Acesso em: 12/03/2018.

5 GUERRA FISCAL

A prerrogativa que os Estados – membros detêm de adotar políticas fiscais com condão desenvolvimentista, tem gerado uma verdadeira disputa por investimento entre as unidades federativas no Brasil. Esse fenômeno tem sido denominado de Guerra Fiscal.

Nas palavras de Fernando Facury Scaff:

Na prática, instaura – se um verdadeiro leilão de benefícios, uma licitação às avessas. Tais benefícios podem ser variados, sendo os mais comuns, a isenção total ou parcial de ICMS, a suspensão, dilação ou diferimento no pagamento do tributo, redução da base de cálculo, devolução total ou parcial, direta ou indireta, ao contribuinte ou a interposta pessoa, do montante arrecadado; crédito presumido; parcelamentos, etc.⁵⁶.

A realidade tem demonstrado que a utilização desmedida e equivocada de benefícios fiscais, ao invés de proporcionar um equilíbrio econômico entre as regiões, tem suscitado uma competição, que longe de beneficiar a sociedade, tem favorecido em muito algumas empresas.

A situação atual, na qual incentivos são concedidos à margem da lei, provoca um verdadeiro desequilíbrio entre os entes da Federação, em especial os Estados, o que coloca em xeque sua função primordial de promover o desenvolvimento socioeconômico regional.

Com isso, observa - se o desvio de finalidade do instituto na atuação do Poder Público, o que além de interferir no mercado provocando desequilíbrios concorrenciais, tem impacto direto na composição de receita pública e conseqüente oferta de serviços à sociedade.

⁵⁶SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Livre – Concorrência e Incentivos Fiscais. In: NUSDEO, Fábio (Coord.). **O Direito Econômico na Atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p.312.

5.1 Do desequilíbrio entre os Estados da Federação

A organização político – administrativa do Brasil ocorre através do modelo federativo, integrado pela União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Visando a convivência harmônica entre esses entes, a Constituição delimitou o campo de atribuições de cada um. Afinal, embora haja descentralização administrativa e política, todas integram a República Federativa do Brasil e devem ter como objetivo o desenvolvimento nacional.

Embora os Estados tenham autonomia para definir sua gestão, orçamento e políticas fiscais, dentro dos limites constitucionais, devem agir pautados no equilíbrio federativo, isto é, com vistas a promover o desenvolvimento harmônico da Federação, o que ocorrerá por meio da redução das desigualdades regionais.

No cenário de Guerra Fiscal, o que tem ocorrido é exatamente o inverso, o que Varsano classifica como comportamento não – cooperativo, que suscita um conflito no qual o ente que ganha, impõe uma perda aos demais.⁵⁷ Contudo, em artigo sobre o tema, Sérgio Prado discorda do autor, considerando que:

[...] lutar por interesses próprios de forma não – cooperativa é inerente a agentes federativos: a federação é, neste sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande (e bem grande) medida competitivos entre si, o que exige a presença de um ente regulador das relações federativas – o governo central em conjugação com o Congresso⁵⁸.

De fato, esperar que todos os Estados adotem políticas de cooperação soa utópico, pois é natural que se concentrem no seu próprio desenvolvimento.

⁵⁷ VARSANO, 1996, p. 2 *apud* PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. In: **Portal de periódicos eletrônicos científicos**. Economia e sociedade. Campinas, 1999. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/index>>. Acesso em: 09/03/2018.

⁵⁸ PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. In: **Portal de periódicos eletrônicos científicos**. Economia e sociedade. Campinas, 1999. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/index>>. Acesso em: 09/03/2018.

Por isso, é indispensável a presença de um ente regulador, pertencente ao Governo Federal e com a devida isenção, para reger e fiscalizar as políticas fiscais, coordenando - as para que promovam o desenvolvimento harmônico da economia nacional.

Essa atribuição pertence ao Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), composto pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou seu representante. Tem como finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados, no que se refere a concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais no âmbito do ICMS⁵⁹.

Refere - se especificamente ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), por ser esse o principal imposto de competência dos Estados, no qual se concentra a maior concessão de benefícios no cenário da Guerra Fiscal.

Ocorre que a exigência de aprovação unânime no Confaz para a concessão de benefícios fiscais, contida na Lei Complementar 24/75, veio sendo flagrantemente ignorada pelos Estados ao longo dos anos. Observou - se o total enfraquecimento do órgão e do Governo Federal.

Uma vez que o desrespeito à lei, com a concessão unilateral de benefícios, não acarretou em sanção para os Estados e as empresas beneficiadas, a prática alastrou - se pelo país, instaurando uma competição predatória, que tem acirrado o desequilíbrio no desenvolvimento socioeconômico dos entes.

⁵⁹ FAZENDA. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. 2015. Disponível em: < <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em: 16/03/2018.

Com a promessa de encerrar a Guerra Fiscal até o ano de 2033,⁶⁰ foi sancionada a Lei Complementar 160/2017. Isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos à margem do Confaz, poderão ser reinstituídos por meio de aprovação de 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Além disso, mediante o mesmo quórum, poderá ocorrer a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos unilateralmente.

Observa – se na lei a intenção de encerrar o cenário de Guerra Fiscal gradualmente, não pela imposição de sanções e anulação imediata de benefícios, mas visando a segurança jurídica. Por esta razão, dispôs que tais benefícios, mesmo que convalidados no novo convênio, deverão ser encerrados em até 15 anos, a depender da atividade, contados do acordo entre os entes federados.

Contudo, considerando que a existência de lei jamais inibiu que os Estados se utilizassem de benefícios fiscais indiscriminadamente, não há garantias de que agora, com o advento da LC 160/2017, esse comportamento se modificará.

Neste sentido, Scaff e Cunha apontam que as sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, como a vedação de transferências voluntárias e as restrições de crédito sempre existiram e, no entanto, as exigências legais foram desrespeitadas sem que fossem aplicadas⁶¹.

Por esse motivo, os autores consideram que o fim da Guerra Fiscal depende, na verdade, da alteração do sistema do ICMS, de cobrança predominante na origem para o destino, ou da federalização do sistema.

⁶⁰ LUCHETE, Felipe. Lei tenta encerrar guerra fiscal até 2033 com perdão de dívidas antigas. In: **Consultor Jurídico**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2017-ago-08/lei-tenta-encerrar-guerra-fiscal-2033-perdao-creditos>>. Acesso em: 11/08/2017.

⁶¹ SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel Hercos da. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados. In: **Consultor Jurídico**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opinio-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 11/08/2017.

Porém, reconhecem que a LC 160/2017 tem como ponto positivo trazer segurança jurídica quanto às situações passadas, encerrando processos judiciais e administrativos.

5.2 Dos limites entre o Desenvolvimento Socioeconômico e a Guerra Fiscal

A concessão de benefícios fiscais pelos entes da Federação deve obedecer critérios legais, tais como a previsão em lei e a demonstração do impacto orçamentário.

Contudo, a legitimidade desse tipo de política, deverá ser auferida avaliando – se a finalidade de sua adoção. Dessa forma, concessões que visam o desenvolvimento socioeconômico da região são legítimas, enquanto as que buscam interesses diversos não.

Embora o desenvolvimento regional seja o fundamento da concessão de benefícios, nem sempre ele é o objetivo central da política governamental que o institui. Infelizmente, em muitos casos o instituto é utilizado para a satisfação de interesses privados e político – partidários.

Com isso, é flagrante que tal desvio de finalidade, além de ilegítimo, provoca severo desequilíbrio socioeconômico nacional, na medida em que não foi pautado em considerações sérias de custo e benefício, nem levou em consideração as possíveis consequências de sua utilização irrestrita.

Existe uma linha muito tênue entre o caracteriza a efetivação do princípio do desenvolvimento socioeconômico e o que configura a Guerra Fiscal. Isso ocorre porque, embora existam exigências legais, não existem critérios objetivos para auferir a finalidade e a efetividade das concessões no caso concreto.

Não constitui tarefa simples avaliar sobre que bases se assenta determinada política de benefícios fiscais. Afinal, a utilização de critérios valorativos não basta, uma vez que o desenvolvimento socioeconômico vai

muito além dos ganhos pecuniários, abrangendo fatores como a oferta de emprego, assistência social, redistribuição de renda e qualidade de vida.

Além disso, um único Estado não tem capacidade de avaliar se sua política contribui de fato para o desenvolvimento regional. Ele tem como saber se será rentável para ele, porém o fato de ser vantajosa para o ente que a adota, não significa que está em harmonia com os demais entes.

Pode acontecer de uma concessão de benefícios ser extremamente vantajosa para um Estado e ao mesmo tempo danosa para a economia nacional como um todo, acirrando as desigualdades entre as regiões do Brasil, sendo fator gerador da Guerra Fiscal.

Por essa razão, a celebração de convênio no âmbito do Confaz, se efetivada da forma como concebida em lei, é tão importante. Afinal, uma avaliação conjunta de todos os Estados e do Governo Federal pressupõe a ponderação de interesses, o controle da finalidade e o equilíbrio entre as políticas fiscais, visando o desenvolvimento socioeconômico da Nação.

5.3 Do impacto na Livre Concorrência

A tributação, enquanto instrumento estatal para auferir receita e, em alguns casos, ferramenta de natureza extrafiscal, atua diretamente no mercado, podendo provocar distúrbios concorrenciais, dependendo da forma como implantada, principalmente quando atrelada à concessão de benefícios, como a isenção.

Uma política de incentivos fiscais concedida com desvio de finalidade usualmente conduz à desigualdade na disputa por mercado, com enorme vantagem para a empresa beneficiada. Por outro lado, mesmo que na origem, a concessão do benefício não tenha vício de finalidade, se não for bem implantada, poderá gerar desequilíbrio concorrencial.

Dessa forma, independente se o fim buscado é legítimo ou não, o fato é que se gerar desequilíbrio concorrencial, o ideal de desenvolvimento

socioeconômico será impossível, uma vez que uma economia saudável e rentável depende da paridade de armas no mercado, o que beneficiará o consumidor.

Contudo, nem sempre as concessões de incentivos são as vilãs do mercado, podendo constituir um instrumento estatal para promover a Livre Concorrência. Em alguns casos, segundo Lucas Bevilacqua, “corrigem falhas de mercado, permitindo, assim, melhor funcionamento e incremento da competitividade”⁶².

O autor aponta que no Direito Comunitário Europeu, os auxílios estatais são concebidos como incompatíveis com o mercado comum, exceto em alguns casos, como o da concessão que visa o desenvolvimento regional, desde que sob controle, uma vez que ao promover a integração regional, corrigirá desigualdades e promoverá a livre concorrência⁶³.

Ou seja, o Estado não só pode como deve utilizar a tributação e as políticas fiscais como forma de regular o mercado, corrigindo discrepâncias regionais. Afinal, empresas fora do eixo de desenvolvimento econômico tendem a ser prejudicadas em face de empresas bem localizadas, o que pode ser equilibrado por meio de auxílios estatais.

Todavia, no cenário atual de Guerra Fiscal, não há avaliação do impacto de políticas fiscais na Livre Concorrência e sim a ganância governamental em atrair mais investimentos para o Estado. Nesse contexto, algumas empresas são as grandes beneficiadas da disputa entre os entes.

Especificamente quanto ao ICMS, Bevilacqua aponta que:

Devido ao fato de o ICMS tratar – se de um tributo sobre o consumo, no qual a tributação é fator determinante na formação do preço do produto e/ou serviço, o agente econômico pode alcançar posição dominante no mercado, gerando toda sorte de infrações à ordem econômica⁶⁴.

⁶² BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série doutrina tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 93.

⁶³ Ibidem, pg. 92-94.

⁶⁴ Ibidem, pg. 94.

No mesmo sentido, Dulci aponta que na prática as principais beneficiárias das políticas concessivas são multinacionais e algumas grandes empresas nacionais.

Já os micro e pequenos empresários perdem em competitividade de seus concorrentes dos estados que adotam esquemas de incentivo. Estabelece-se uma situação de franca desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem a considerar muito alta (porque mal distribuída)[...] ⁶⁵.

De fato, ao beneficiar grandes empresas, a atuação estatal aumenta a supremacia dessas em relação às pequenas empresas e afronta não só o Princípio da Livre Concorrência, como o da Capacidade Contributiva, uma vez que impõe cargas tributárias incompatíveis com o lucro, sendo que quem lucra mais às vezes paga menos tributo que uma empresa de lucro menor.

5.4 Do impacto na Receita Pública

Embora a concessão de benefícios fiscais tenha caráter extrafiscal, não podemos esquecer que a Administração Pública exerce atividade financeira e que o tributo tem uma função social, que consiste na arrecadação de receita para a realização de despesas em diversas áreas da sociedade.

Sendo assim, torna – se necessário equilibrar os fins perquiridos pela extrafiscalidade, no caso o desenvolvimento socioeconômico, com a necessidade de receita do ente tributante, para que não se comprometa a oferta de serviços e efetividade de direitos da população.

Considerando a importância da proteção do Orçamento, enquanto instrumento de planejamento de políticas públicas, a lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 14, exige que a renúncia de receita esteja acompanhada de

⁶⁵ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. In: **Revista de Sociologia e Política**, n° 18. Curitiba: SCIELO, 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010444782002000100007&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 26/03/2018.

estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Além disso, exige a demonstração de que não afetará as metas de resultados fiscais ou que sejam adotadas medidas compensatórias. Essas exigências impõem que o governante, ao optar por uma renúncia de receita, tenha certeza inequívoca de que não estará comprometendo o orçamento dos próximos anos e a consequente oferta de serviços básicos à sociedade.

A justificativa para a adoção de políticas que atraiam investimentos consiste na geração de empregos diretos e indiretos, o que geraria um efeito cascata de desenvolvimento em toda a economia local. Contudo, nem sempre essa conta compensa. Lucas Bevilacqua aponta que:

A “guerra fiscal” também promove distorções na eficiência alocativa dos recursos públicos, pois cada real (R\$) utilizado na concessão de benefícios tributários significa um gasto equivalente (tax expenditure) que deixou de ser efetuado em saúde, educação, transporte e outras áreas à comunidade local⁶⁶.

O autor está com a razão, porém não é somente quando o Estado destina recursos à iniciativa privada que os gastos com a comunidade local ficam comprometidos. Mesmo que não destine verbas com função indutora, a adoção de outras políticas fiscais, como a isenção e demais modalidades que configuram renúncia de receita, já representam recursos que deixarão de ser arrecadados e não estarão à disposição para gastos sociais.

Os Estados que optam pela concessão de incentivos sabem que, inevitavelmente, terão de contar com menos receita atual, porém apostam que o investimento trará retorno a longo prazo. Scaff defende que “isto implica em abdicar hoje de verbas públicas para saúde, educação, segurança, em prol de redução de carga tributária para a atividade econômica”⁶⁷.

⁶⁶ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série doutrina tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 80.

⁶⁷ SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Livre – Concorrência e Incentivos Fiscais. In: NUSDEO, Fábio (Coord.). **O Direito Econômico na Atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 313.

Por outro lado, o autor demonstra que no cenário de Guerra Fiscal atual, optar pela não concessão de benefícios, significa anular qualquer chance de atrair investimentos, uma vez que no “leilão de benefícios”, as empresas se instalarão onde forem oferecidas as melhores condições. Por conta disso, a Administração Pública tem convivido com o dilema: “É melhor arrecadar mais hoje ou incrementar o desenvolvimento com vistas a aumentar a arrecadação amanhã?”⁶⁸

Nesse sentido, Scaff conclui que:

A tendência é o estiolamento das finanças públicas após determinado período, seja atual (para aqueles que optarem pela indiscriminada concessão de benefícios) seja futuro (para os que ora não seguirem a regra majoritária de mercado)⁶⁹.

De fato, a Guerra Fiscal em curso tem impedido que cada ente da Federação pondere de forma autônoma o custo e o benefício de políticas concessivas e as realize à luz do disposto na lei de responsabilidade fiscal, entrando em uma lógica de competição predatória por investimento, em que, infelizmente, o interesse público tem sido deixado de lado.

Portanto, o caminho viável para que as concessões sejam de fato instrumento de desenvolvimento socioeconômico e promovam equilíbrio entre o custo e o benefício de sua adoção para a sociedade, consiste no fim da Guerra Fiscal.

Afinal, em um contexto em que não estivesse em curso uma disputa por investimento e as regras para celebração de convênios no âmbito do Confaz fossem respeitadas, bem como as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal, as concessões deixariam de ser unilaterais, o processo passaria a ser mais transparente e possibilitaria maior controle por parte da sociedade.

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ Idem.

6 CONCLUSÃO

No decorrer deste trabalho, ficou demonstrado que a tributação possui função social, eis que constitui a mais importante fonte de receita pública. Logo, à medida que proporciona recursos que serão destinados à efetivação de serviços sociais, é essencial para a manutenção da sociedade e traduz – se em uma relação de poder – dever entre Estado e cidadãos.

Contudo, o poder de tributar estatal sofre limitações de ordem constitucional, pautadas nos Princípios da Igualdade Tributária, Capacidade Contributiva e Livre Concorrência, dentre outros.

Quanto à Igualdade Tributária, um desdobramento do Princípio da Isonomia, impõe que o poder Público dedique tratamento igualitário a contribuintes em mesma situação jurídica, permitindo a diferenciação em casos de desigualdade, desde que não constitua privilégios odiosos.

Como corolário deste princípio, a Capacidade Contributiva, orientada pela progressividade, proporcionalidade e seletividade, é indispensável para o alcance do desenvolvimento socioeconômico, à medida que confere efetividade a igualdade tributária material e a justiça fiscal.

Este importante princípio, poderá ser mitigado pela extrafiscalidade, porém continuará devendo ser observado, pois confere proteção ao mínimo existencial e, por outro lado, veda o confisco. Ou seja, funciona como balizador da atuação estatal no exercício da competência tributária.

Não se pode olvidar que o Estado, ao exercer o poder tributário e manejar políticas econômicas tem o poder de interferir no mercado e consequentemente na livre concorrência. Por conta disso, a Constituição Federal prescreve que o Poder Público tem o dever de atuar para garantir a liberdade concorrencial, sendo vedada sua atuação no sentido contrário.

O desenvolvimento socioeconômico regional equilibrado é o que fundamenta a possibilidade, positivada na própria Constituição, de haver tratamento tributário diferenciado. Trata – se do reconhecimento das profundas

desigualdades entre as regiões do Brasil, cuja redução constitui um dos objetivos fundamentais da República.

Dessa forma, os entes da Federação podem conceder benefícios fiscais, justificados pela busca do desenvolvimento socioeconômico. Contudo, essa permissão não é irrestrita. Quanto aos Estados, a Constituição determinou que somente poderá ocorrer mediante deliberação e regulamentação em lei complementar.

A Lei Complementar 24/75 disciplina a formação de convênios para a autorização de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, sendo que o desrespeito dessa norma por parte dos Estados culminou no cenário atual de Guerra Fiscal, uma vez que as concessões irrestritas acirram a desigualdade entre as regiões e desvirtuam o sentido da prerrogativa constitucional.

Como algumas das ferramentas utilizadas para a concessão de benesses fiscais, foram abordadas o orçamento específico, a isenção, a anistia, os incentivos fiscais e os subsídios. Quanto aos dois últimos, vale destacar o recente posicionamento do Banco mundial, que sugeriu sua revisão por parte do governo brasileiro, concluindo que não têm alcançado o resultado esperado, nem compensado o “Custo – Brasil.”

A concessão de benefícios fiscais à margem da lei instaurou no Brasil um verdadeiro leilão, no qual os entes da Federação competem por investimento privado. Um instituto que nasceu com a função de reduzir desigualdades, tem sido utilizado de forma predatória e gananciosa. Com isso quem perde é economia nacional como um todo.

A solução dessa problemática passa pelo fortalecimento de um órgão federal, também composto por representantes dos Estados, que com a devida isenção, deverá coordenar as políticas concessivas, adequando – as para que promovam o desenvolvimento harmônico do país. Esse órgão já existe, é o Confaz, embora tenha sido ignorado ao longo dos anos.

O cenário atual gera insegurança jurídica para as empresas beneficiadas por concessões à margem dos convênios exigidos em lei. Nesse aspecto, a Lei Complementar 160/2017, ao autorizar que essas concessões

sejam convalidadas e até mesmo estendidas por um certo tempo, confere segurança jurídica às situações já consolidadas.

Contudo, não existem elementos que comprovem que a referida lei poderá encerrar o cenário de Guerra fiscal, uma vez que a existência da Lei Complementar 24/75 e da Lei de Responsabilidade Fiscal jamais inibiu a concessão ilegal de benefícios. Logo, não existem garantias de que a nova lei alcançará de fato efetividade.

Os diversos tipos de benefícios fiscais situam – se em uma linha muito tênue entre o que caracteriza a efetivação do princípio do desenvolvimento socioeconômico e o que configura a Guerra Fiscal. Isso ocorre porque, embora existam exigências legais, não existem critérios objetivos para auferir a finalidade e a efetividade das concessões no caso concreto.

Por isso os mecanismos de controle devem ser fortalecidos. Em primeiro lugar, a atuação do Confaz, se respeitada pelos Estados, poderá garantir que somente benefícios que produzirem equilíbrio econômico e social entre as regiões sejam concedidos. Além dele, os Tribunais de Contas tem papel de destaque na proteção do patrimônio público, assim como o controle judicial de políticas públicas.

Em relação ao impacto na livre concorrência, a concessão de incentivos com desvio de finalidade pode gerar enorme vantagem para algumas empresas e extrema desvantagem para outras, o que desvirtua o próprio papel do Estado como protetor da liberdade concorrencial. Por outro lado, algumas concessões promovem um equilíbrio concorrencial entre empresas de localizações e circunstâncias distintas.

Embora a finalidade das concessões tenha caráter extrafiscal, pois visa promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico regional, é imperioso reconhecer a constante necessidade da Administração Pública de auferir receita.

Afinal, é da tributação que advêm a maioria dos recursos para realização de despesas não só de manutenção da máquina pública, mas principalmente no âmbito da saúde, educação, segurança e programas

assistenciais. Logo, na concessão de benefícios fiscais, o administrador público deve estar atento para não comprometer uma importante fonte de receita e a consequente oferta de serviços básicos à sociedade.

Contudo, deve – se reconhecer que na atual competição instaurada, o Estado que recusar – se a entrar nas “regras do jogo”, perderá investimento para outro que ofereça melhores condições. Assim sendo, os entes federados estão acorrentados no próprio mecanismo que criaram.

A solução dessa questão não está no fim dos benefícios fiscais, uma vez que, se eles forem utilizados para a finalidade a qual foram concebidos, constituem importante propulsor de desenvolvimento regional, gerador de empregos, redistribuição de renda e desenvolvimento do Brasil como um todo.

Tanto a Guerra Fiscal como o desenvolvimento socioeconômico têm como instrumento a concessão de benefícios fiscais, o que os difere é a maneira como essas concessões ocorrem, a legalidade ou ilegalidade da qual se revestem e a finalidade pretendida.

Portanto, a solução da Guerra Fiscal depende de mecanismos que de fato inibam a competição entre os Estados e garantam que todas as concessões promovam o desenvolvimento harmônico do Brasil, levando à geração de empregos e distribuição de renda mais equilibrada em todo o território nacional.

7 REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 24 ed. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547203603/cfi/490!4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 08/11/2017.

ARAUJO, Eugenio Rosa de. **Direito Econômico**. 4 ed. Niterói: Impetus, 2010.

ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE FRANCESA. **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão**. 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-à-criação-da-Sociedade-das-Nações-até-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 30/04/2018.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5 ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 1999. Disponível em: <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf>. Acesso em: 15/10/2017.

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

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar 24/75**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1975.

BRASIL. **Lei Complementar 101/2000**. Dispõe sobre a responsabilidade fiscal. Brasília, DF: Senado Federal, 2000.

BRASIL. **Lei Complementar 160/2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF: Senado Federal, 2017.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. In: **Revista de Sociologia e Política**, nº 18. Curitiba: SCIELO, 2002. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010444782002000100007&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 26/03/2018.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Banco Mundial sugere revisão de incentivos fiscais e subsídios no Brasil**. São Paulo, 7 de março de 2018. Disponível em: < <https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2018/03/banco-mundial-sugere-revisao-de-incentivos-fiscais-e-subsidios-no-brasil.html>> . Acesso em: 12/03/2018.

FAZENDA. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. 2015. Disponível em: < <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em: 16/03/2018.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. 1999. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 02/11/2017.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. In: **Âmbito Jurídico**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em: 22/02/2018.

LUCHETE, Felipe. Lei tenta encerrar guerra fiscal até 2033 com perdão de dívidas antigas. In: **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-ago-08/lei-tenta-encerrar-guerra-fiscal-2033-perdao-creditos>>. Acesso em: 11/08/2017.

ONU. **Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem**. 1948. Disponível em: <http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>. Acesso em: 30/04/2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIRES, Adilson Rodrigues. Medidas fiscais para o desenvolvimento econômico: Breve Estudo sobre os Incentivos Fiscais no Brasil. In: **Uckmar Tax Digest**. Genova, 2002. Disponível em: <<http://www.uckmar.net/ILADT/tema1/brasil/Pires.htm>>. Acesso em: 12/03/2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530977412/cfi/6/28!/4/74/2/2@0:0>> . Acesso em: 09/03/2018.

PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. In: **Portal de periódicos eletrônicos científicos**. Economia e sociedade. Campinas, 1999. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/index>>. Acesso em: 09/03/2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000. Disponível em: <<https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/uma-teoria-da-justic3a7a.pdf>>. Acesso em : 13/11/2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, Livre – Concorrência e Incentivos Fiscais. In: NUSDEO, Fábio (Coord.). **O Direito Econômico na Atualidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel Hercos da. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados. In: **Consultor Jurídico**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opinioao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 11/08/2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº544**. Dispõe sobre a supressão de isenções tributárias sob condição onerosa.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 3 ed. São Paulo: Método, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. Guerra fiscal: convalidação de incentivos inconstitucionais (LC 160/2017 e Convênio ICMS 190/2017). **Carta Forense**. São Paulo, 05 de março de 2018. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/guerra-fiscal-convalidacao-de-incentivos-inconstitucionais-lc-1602017-e-convenio-icms-1902017/18123>> Acesso em: 09/03/2018.