U.PORTO

2º CICLO DE ESTUDOS EM DIREITO

ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

Benefícios Fiscais e Competitividade

Elias Charamba de Souza Junior

M

2020

U.PORTO

Elias Charamba de Souza Junior. Benefícios Fiscais e Competitividade

Benefícios Fiscais e Competitividade
Elias Charamba de Souza Junior

FACULDADE DE DIREITO

M.FDUP 2020

Elias Charamba de Souza Junior

BENEFÍCIOS FISCAIS E COMPETITIVIDADE

Mestrado em Direito
Ciências Jurídico-Económicas

Sob orientação da
Professora Doutora Glória Teixeira

Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Porto, 2020

Agradecimentos

Agradeço a Deus pela oportunidade de cursar e concluir este mestrado na Faculdade de Direito do Porto, Faculdade esta que tenho orgulho em ter cursado dado o seu elevado grau académico e corpo docente de destaque profissional.

À minha esposa Katylli Charamba, pelo apoio e amor incondicional, ao meu filho Davi Charamba que me dá forças todos os dias para continuar a dedicar-me academicamente e profissionalmente, aos familiares que me incentivaram, em especial aos meus pais Elias Charamba e Simone Charamba pelo carinho e cuidado que sempre me foi dado e por todo apoio ao longo da minha vida.

À minha orientadora, Professora Doutora Glória Teixeira pela orientação, atenção e conhecimento compartilhado, os quais contribuíram com os pilares fundamentais deste trabalho, por isso agradeço imensamente.

Elias Charamba Jr.

RESUMO

O Estado pode adotar medidas de intervenção na economia, dentre estas, destaca-se a intervenção indireta. Tal intervenção pode concretizar-se pela instituição de benefícios fiscais, com finalidade de atrair investimentos ou direcionar os comportamentos dos agentes económicos. Porém, é indispensável a analise dos fundamentos jurídicos que dão sustento a medida, bem como dos objetivos por esta perseguida, mas também, é importante compreender os reflexos diretos e indiretos que os incentivos fiscais podem ocasionar na economia. Com isso, a análise do tema tem um enfoque jurídico e económico, visto que apesar deste tipo de medida encontrar respaldo no direito, seus efeitos incidem diretamente na economia. A concorrência e a competitividade são afetadas diretamente pelos incentivos fiscais, pois estes interferem na dinâmica do mercado e no comportamento dos agentes económicos. Uma compreensão mais global dos incentivos fiscais e de seus efeitos socioeconómicos, mais especificamente sob a concorrência e a competitividade, é necessária para determinar a real efetividade destas intervenções e se de fato estes são necessários. No caso do Brasil há uma forte influência do dirigismo económico e acentuada presença dos incentivos fiscais, consequentemente, uma alteração na dinâmica do mercado e da concorrência.

Palavras Chaves: Benefícios fiscais. Incentivos fiscais. Concorrência. Competitividade. Impactos Socioeconómicos. Economia. Direito Económico.

ABSTRACT

The State can adopt measures of intervention in the economy, among these, the indirect intervention stands out. That intervention can be materialized by the institution of tax benefits, with the purpose of attracting investments or directing the behavior of the economic agents. However, it is necessary to analyze the legal foundations that support the measure, as well as the objectives pursued by it, but also, it is important to understand the direct and indirect reflexes that the tax benefits can cause in the economy. The analysis of the topic has a legal and economic focus, since despite this type of measure find support in the law, its effects directly affect the economy. Competition and competitiveness are directly affected by tax benefits, as they interfere with market dynamics and the behavior of economic agents. A more comprehensive understanding of tax incentives and their economic effects, more specifically under competition and competitiveness, is necessary to determine the real effectiveness of these interventions and if indeed these are needed. In the case of Brazil, there is a strong influence of economic management and a strong presence of tax benefits, consequently a change in the dynamics of the market and competition.

Keywords: Tax benefits. Tax incentives. Competition. Competitiveness. Socio Economic Impacts. Economy. Law and Economics.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS ……. 1
INTRODUÇÃO ……. 3
1. BENEFÍCIOS FISCAIS …… 4
1.1. **Noções introdutórias ……..……. 4**
1.2. **Conceito do Benefício Fiscal ……..……. 5**
1.3. **Benefícios Fiscais na União Europeia ……... 7**
2. IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE E NA CONCORRÊNCIA ……..... 10
3. IMPACTOS SOCIOECONÓMICOS ……..… 12
4. IMPACTO DO *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)* ……..... 14
5. O SISTEMA *ANTITRUST* DO BRASIL ...……..…….. 18
6. BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL ……...…….…… 21
6.1. Introdução ……. 21
6.2. Aspeto Normativo dos Incentivos Fiscais ……..... 22
6.3. Incentivos Fiscais Onerosos e Não Onerosos …….……. 24
6.4. Limitações a Concessão e Criação dos Benefícios Fiscais ……. 26
6.5. Imunidade Tributária ……... 26
6.6. Incentivos Fiscais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal Brasileiro ……. 31
6.7. Principais Incentivos Fiscais Adotados pelo Brasil ……..... 38
6.7.1. Regime de tributação diferenciado para as microempresas, pequenas empresas e o micro empreendedor individual……...…… 38
6.7.2. P D&I (Incentivo Fiscal à Pesquisa, Desenvolvimento e Investigação) …….…… 39
6.7.3. Incentivos fiscais no âmbito da tecnologia da informação e comunicação (*ITC program*) …… 40
6.7.4. Benefícios Fiscais Regionais (Sudene, Sudan e Suframa).. 43
6.7.5. Considerações finais ……. 45
CONCLUSÃO …….....…… 47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS ……... 49

LISTA DE ABREVIATURAS

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

COFINS – Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

FGV - Fundação Getúlio Vargas

GATT – General Agreement on Tariffs and Trade

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação;

IPI - Impostos sobre Produtos Industrializados

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MLI - Multilateral Instrument

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores e *Displays*

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Publico

PD&I – Pesquisa, Desenvolvimento e Investigação

PIS - Programa de Integração Social

PNDR – Política Nacional de Desenvolvimento Regional

STF – Supremo Tribunal Federal

SUDAM - Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia

SUDENE - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUFRAMA - Superintendência da Zona Franca de Manaus

TFUE - Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE - Tratado da União Europeia

WTO – World Trade Organization

ZFM – Zona Franca de Manaus

INTRODUÇÃO

O Direito exerce um papel fundamental na manutenção da ordem social, mas também é essencial para compreensão da ordem económica, pois estrutura e disciplina as práticas e os comportamentos dos agentes económicos. Por isso, os ordenamentos jurídicos dos Estados refletem o direcionamento que estes dão a economia, apontando para uma economia com mais intervenções do Estado ou para uma economia mais voltada ao livre mercado.

Os benefícios fiscais são adotados pelos Estados como uma forma de intervir indiretamente na economia, com objetivo de atrair capital ou direcionar a atividade económica. Ao estabelecer incentivos fiscais o Estado pretende obter avanços não apenas económicos, mas também ganhos sociais.

Contudo, estas medidas apresentam impactos socioeconómicos e alteram o comportamento do mercado, podendo também interferir na arrecadação fiscal. A compreensão dos efeitos causados pelos incentivos na ordem económica e social é importante, pois pode-se concluir que resultados alcançados pela intervenção correspondem ao resultado almejado, não só analisando a medida em seu aspeto jurídico, mas estabelecendo um nexo entre a medida, os efeitos desejados ao instituí-las e os efeitos realmente produzidos.

Já a concorrência de mercado e a competitividade estão correlacionadas ao livre mercado e a um mercado aberto. Por isso, as intervenções estatais possuem um grande poder em alterar a dinâmica destes, pois os comportamentos antes naturais passam a ser direcionados, razão pela qual é de suma importância perceber o que ocasiona os incentivos fiscais na concorrência e na competitividade e quais destas medidas são compatíveis com um mercado livre de concorrência.

Por fim, este estudo busca efetivar a integração dos fundamentos jurídicos que incentivam ou excluem os incentivos fiscais, os aspetos económicos que permeiam a medida e os impactos que estas podem ocasionar na concorrência e competitividade das empresas. E em última análise, as consequências que isto acarreta a sociedade.

1. **BENEFÍCIOS FISCAIS**

1.1. **Noções introdutórias**

Antes de elucidar o mérito dos benefícios fiscais, cabe trazer uma breve explanação do contexto em que estes são aplicados atualmente, qual seja, o Estado de Garantias ou Regulador[1]. Estes têm evitado as intervenções diretas em detrimento das indiretas, a primeira trata-se de quando o Estado intervém diretamente na atividade económica e produtiva, por exemplo desempenhando atividades dos agentes económicos, tais como: empresas públicas e empresas de economia mista. Todavia, este tipo de intervenção tem se tornado pouco usual em razão dos resultados apresentados por esta e das críticas recebidas sugestivas que o setor privado poderia ser mais eficiente desempenhando tais papéis.

Quanto ao segundo tipo de intervenção, as indiretas, o Estado busca através de medidas com caráter preventivo e ou repressivo orientar as condutas ou os efeitos produzidos pelos agentes económicos e pelo mercado a fim de atingirem o interesse público e resultados desejáveis. Também almejam a correção de anomalias ou condutas não desejáveis por parte do agente económico. Por fim, a intervenção indireta pode ser efetivada através de: medidas restritas, obrigatoriedade do preenchimento de certos requisitos pelos operadores para que se obtenham licenças ou autorizações, contratos de parceria público/privada, penalidades, bem como auxílios, incentivos e ou benefícios ficais concedidos aos agentes económicos, sendo este último o objeto deste estudo.

Sendo assim, observa-se que a criação ou concessão de benefícios fiscais decorrem do exercício da *regulação pública da economia*[2] praticado pelo Estado, aqueles compreendem ações de incentivos ou auxílios aos operadores económicos destinados a orientar e promover a atividade económica, onde o Estado abdica-se de tributar, podendo consistir em deduções à coleta, redução da taxa do imposto e ou redução da base de cálculo aplicada. Todavia, a instituição de um benefício fiscal não deve ser arbitrária, devendo seguir os critérios legais e atingir o interesse público, podendo o ente público em causa estabelecer requisitos a serem preenchidos pelos agentes económicos e consequentemente a sua concessão.

Devido aos objetivos pretendidos com sua instituição, os incentivos fiscais caracterizam-se pela sua função extrafiscal, pois o objetivo não é meramente a arrecadação de receitas para que o Estado mantenha suas funções essenciais, todavia, tem como propósito central o incentivo, fomento e estímulo dos aspetos socioeconómicos. Devendo a sua atribuição cumprir determinados fins, sendo estes nomeadamente: proteção do meio ambiente, fomento ao emprego e a profissionalização,

1 AZEVEDO, Maria Eduarda - *Direito da regulação da economia: a moderna regulação da economia: as entidades reguladoras independentes: a "europeização" da regulação.* Lisboa: Quid Juris, 2017. p. 40.

2 SANTOS, António Carlos dos - *Direito económico*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2014. p. 207.

proteção dos hipossuficientes ou investimentos em setores estratégicos para o desenvolvimento tecnológico e industrial[3].

Contudo, entende JOSÉ CASALTA NABAIS quanto ao objetivo extrafiscal que: "a extra-fiscalidade há de ter um carácter excecional, deve ser vista como uma exceção à regra da natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os disciplinam."[4] Uma vez que tais condutas realizadas pelo Estado constituem ações intervencionistas na ordem social e económica, devendo este tipo de conduta Estatal ser exceção, sendo regra a não intervenção Estatal nestes domínios.

Em razão disto, entende-se que os benefícios fiscais estão relacionados ao ramo do Direito Económico, sendo assim também subordinados aos seus princípios, tais como *flexibilidade, seleção, proibição do excesso,* dentre outros. Isso resulta em uma maior margem de discricionariedade do Estado quanto a sua atuação do que se estivesse apenas submetido estritamente aos limites do Direito Fiscal, pois trata-se de política extrafiscal e não meramente fiscal com foco arrecadatório.

1.2. **Conceito do Benefício Fiscal**

Ante o exposto, cabe agora precisar o conceito de benefício fiscal, o EBF no artigo 2º, define como: "medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem."[5] Podendo estas medidas configurar como isenções, deduções e medidas outras que resultem na diminuição da carga tributária suportada pelo contribuinte em questão, podem ainda incidir na base de cálculo, taxa do imposto ou inclusive no crédito tributário. Além destas, integram ao conceito de benefício fiscal outras medidas que se enquadrem no preceito legal. Por serem uma exceção a regra da tributação geral, o interesse público e os objetivos que instituem tais medidas deverão se sobrepor a tributação que obstam.[6]

O EBF classifica os benefícios fiscais como: automáticos e os dependentes de reconhecimento. Os primeiros decorrem diretamente da lei que os instituiu, não dependendo então de ato da administração tributária para que o direito surta efeitos, em consequência possui efeito *ope legis*. Quanto ao segundo, exige-se atos posteriores de aprovação pelo Estado, cabendo a administração fiscal analisar situação em concreto e os requisitos, podendo o reconhecimento realizado pela administração tributária ser unilateral ou efetivado por meio de reconhecimento contratual. A exemplo deste último tem-se os benefícios fiscais em que para sua conceção é firmado

3 TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 5ª Ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 241-243.
4 NABAIS, José Casalta - *Direito fiscal.* 11ª edição. Coimbra: Almedina, 2019. p. 427.
5 EBF, Artigo 2º. PORTUGAL - *Estatuto dos Benefícios Fiscais:* 2015. Porto: Vida Económica, 20152.
6 SANTOS, António Carlos dos - Direito económico. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2014. p. 234.

um acordo entre o Estado e o agente económico para que sejam atingidos determinados objetivos por este, tais como aumento na produtividade, geração de novos empregos, medidas efetivas para proteção do meio ambiente, investimentos no desenvolvimento tecnológico entre outros.

São características essenciais do benefício fiscal os objetivos extrafiscais sociais e económicos relevantes, por isso a supressão da regra tributação geral objetiva traduzir-se em uma vantagem social ao contribuinte,[7] enquanto, para o Estado o benefício fiscal configura-se como despesa fiscal, pois ao conceder para o contribuinte, excecionalmente, regime mais favorável do que o geral, abrirá mão da receita fiscal que poderia obter caso optasse pela tributação normal, sendo considerado um custo para o Estado.

Os objetivos pretendidos pelo legislador ao estabelecer o benefício fiscal estão relacionados com o aumento da produtividade, tornar o setor económico mais competitivo no âmbito interno e externo, fomentar desenvolvimento científico e tecnológico, proteção do meio ambiente, desenvolvimento profissional e geração de emprego, proteção do património cultural ou proteção dos socialmente vulneráveis. Acrescenta-se ainda que o incentivo fiscal não deve ser concedido de forma arbitrária, sendo imprescindível estudos técnicos que demonstrem o impacto social e económico que a conceção do benefício acarretará, além do impacto que este terá sobre receita ou despesa fiscal.[8]

Referente à vantagem ou desagravamento fiscal que um benefício fiscal constitui para determinado contribuinte, essa se dá diante da necessidade de atingir os objetivos extrafiscais e o interesse público, os quais devem prevalecer sobre o interesse particular. Em que pese, o Princípio da Igualdade tributária ser relativizado nestes casos, isto decorre em razão do fim objetivado pelo benefício fiscal ser hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes.

Contudo, não se deve extrapolar na conceção dos incentivos fiscais, pois estes não devem constituir um privilégio ao contribuinte ou setores abarcados por aqueles, mas devem ser harmonizados com a legislação local e não ocasionar prejuízos à concorrência e ao livre mercado. Assim, não se deve restringir o conceito e abrangência dos benefícios fiscais a mera vantagem fiscal, pois aqueles estão relacionados aos objetivos socioeconómicos do interesse público e comunitário, sendo os benefícios tributários utilizados como meio para obtenção de um fim social maior. Se o conceito for limitado a apenas vantagem fiscal, seria o benefício tributário considerado ilegítimo por violar o princípio da isonomia e neutralidade fiscal.[9]

---

7 PORTUGAL. Ministério das Finanças. Conselho Superior de Finanças - *Reavaliação dos benefícios fiscais: relatório do grupo de trabalho constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças.* Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998. (Cadernos de ciência e técnica fiscal). p. 21.

8 TEIXEIRA, Glória e outros. *Lexit - Códigos Anotados & Comentados – LGT,* 1.ª Ed. Porto: Ginocar Produções, 2015. p. 50.

9 Decreto-Lei 215/1989 - Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 5º, 1.

1.3. **Benefícios Fiscais na União Europeia**

O TFUE para preservar o mercado interno da União Europeia e resguardar seus objetivos, estabeleceu proibições quanto às normas e atos administrativos dos Estados membros que viessem a distorcer ou dificultar a efetivação do mercado interno e as regras de concorrência através da intervenção do Estado no funcionamento do mercado. Intervenções estas que podem realizar-se pelos "Auxílios de Estado" que independentemente da forma que se revistam, regra geral, este tipo de intervenção é vedado. Porém, quando constatado o Auxílio de Estado, o que deve ser tido em conta para que este seja considerado ilegal são suas potenciais consequências, quais sejam, a distorção do mercado interno e das regras de concorrência.[10]

É importante salientar que o conceito de auxílios públicos presente no TFUE não está restrito apenas aos benefícios fiscais, estando abrangido por aquele conceito qualquer auxílio que preencha o estabelecido no n.º 1, artigo 107º do TFUE, que afirma: "são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções." Apenas sendo classificado como auxílios de Estado os que preencherem todos os elementos do tipo previstos no referido artigo.

Logo, os benefícios fiscais são proibidos no âmbito da União Europeia quando constituam favorecimento a certas empresas ou setores, quando falseiem ou ameacem falsear a concorrência e constituam uma perda na arrecadação fiscal ou aumento na despesa Estatal decorrente da medida adotada. O preenchimento cumulativo dos elementos do tipo previstos no artigo 107º, n°. 1 do TFUE é essencial para que o benefício fiscal seja considerado incompatível com o mercado interno. Portanto, o TFUE não proíbe todos os tipos de auxílios estatais, apenas os que preencherem cumulativamente os elementos do tipo supracitado, sendo este o entendimento do TJUE, traduzindo-se em uma perda de arrecadação ou aumento da despesa para o Estado.[11]

Em que pese a tendência do benefício fiscal preencher cumulativamente os elementos do tipo previstos no artigo 107º, n°. 1 do Tratado de Funcionamento da União Europeia, em razão da sua natureza e características, a classificação do benefício fiscal como um auxílio proibido não deve ser feita de forma automática, uma vez que comporta exceções, sendo exemplo desta quando os

10 Os "auxílios de Estado" que favoreça certos operadores económicos e que falseiem ou ameacem a concorrência, independente da forma que assumirem, são proibidos de acordo com o estabelecido no artigo 107º, n.º 1, do TFUE. Ainda que os objetivos pretendidos sejam sociais, ambientais, fiscais, entre outros, pois o que importa são os efeitos potenciais e objeto. GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência.* 8ª Ed. Coimbra: Almedina, 2017.

11 Acórdão *PreussenElektra AG contra Schhleswag AG*, de 13.3.2001, proc. C-379/98.

encargos do benefício fiscal são totalmente suportados por todos os agentes económicos que operam em um certo setor.

Contudo, quando a conceção de uma isenção fiscal for seletiva, constituindo privilégio a um determinado agente económico colocando-o em uma situação de vantagem perante os outros operadores, deixando assim o Estado de arrecadar a receita que lhe seria devida, a isenção será considerada um auxílio de Estado proibido pelo ordenamento da União Europeia, por ser uma intervenção que falseia ou ameaça a concorrência e o mercado interno.[12]

As proibições dos auxílios estatais previstas no TFUE também se aplicam aos benefícios fiscais concedidos às empresas públicas, sociedades de capitais mistos ou outras formas de atuação direta do Estado na economia. Pois, quando assim o fazem, devem observar as regras normais de mercado e de concorrência que estão sujeitos os agentes económicos privados. Segundo GORJÃO-HENRIQUES[13], nestes casos de atuação estatal o Estado deve seguir "o princípio do investidor ou credor privado em economia de mercado."

O benefício fiscal concedido de forma seletiva tende a causar distorções no mercado e na concorrência a que estariam sujeitos os agentes económicos em condições normais de mercado, privilegiando uns em detrimento de outros, uma vez que interfere diretamente na igualdade de oportunidades, tornando-se suscetível de prejudicar a concorrência no mercado. Ainda que esse benefício tenha sido concedido com o intuito de eliminar imperfeições do mercado, na forma de auxílios compensatórios, serão considerados proibidos.[14]

Pontua também a Comissão em relatório[15] que constitui vantagem seletiva quando "a administração aplica um tratamento fiscal mais favorável que o acordado a outros contribuintes que se encontram em situação factual e jurídica semelhante." Este seria um caso de tratamento fiscal seletivo que afeta os outros empresários e contribuintes, ocasionando uma assimetria na concorrência.

O artigo 107º, nº 2 e 3 do TFUE apresenta exceções às proibições dos auxílios públicos ainda que preenchidos cumulativamente os requisitos estabelecidos no artigo 107º, nº 1, do TFUE. Estas exceções estão relacionadas com os auxílios de natureza social atribuídos individualmente aos consumidores e os com finalidade de reparar prejuízos causados por eventos naturais, dentre outros.

12 Acórdão do Tribunal de Justiça de 15.3.1994, *Banco de Crédito Industrial SA, actuamente Banco Exterior de España SA contra Ayuntamiento de Valência*, proc. C-387/92.

13 O Estado quando atuando como agente económico deve seguir as regras do mercado e da concorrência a que estão sujeitos os privados, sendo vedado os auxílios estatais que coloquem o Estado em situação de vantagem perante os outros operadores. Não sendo considerado auxílio apenas quando a decisão de investimento for realizada de acordo com "o princípio do investidor ou credor privado em economia de mercado." GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência.* 8ª Ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 720.

14 Acórdão do Tribunal de Justiça de 1.7.2008, *Chronopost*, proc. C-341/06.

15 Comissão Europeia de 19.7.2016, *Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.o, n.o 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*, proc. C-262/01.

Ao criar algum benefício fiscal que se enquadre nas exceções previstas no TFUE, o Estado-Membro deve notificar previamente a Comissão Europeia, a qual compete verificar se o projeto de benefício cumpre ou não os requisitos do TFUE. O foco principal dessa verificação é apurar se a medida apresenta uma vantagem aos consumidores e se não prejudica as demais empresas. A comissão tem histórico em autorizar os incentivos fiscais às micro e pequenas empresas, ao desenvolvimento regional e à inovação e pesquisa, pois estão em acordo com os objetivos da União Europeia.[16]

Portanto, o estabelecimento de um benefício não deve violar as regras do mercado interno e de concorrência da União Europeia, sendo observados os requisitos e proibições do artigo 107º do TFUE. E conforme determinado no artigo 108° do TFUE, regra geral, cabe à Comissão Europeia analisar cada caso em concreto de auxílio estatal e verificar se eles são compatíveis com o ordenamento europeu.

Por fim, quando um Estado-Membro concede algum incentivo fiscal contrário ao ordenamento da União Europeia, pode a Comissão Europeia decidir que este é ilegal ou incompatível com o mercado interno, devendo então o Estado em causa proceder a recuperação do auxílio indevido, a fim de evitar um prejuízo para os cofres públicos, além de reestabelecer a igualdade de oportunidades e equidade que devem prevalecer em um regime de concorrência de mercado. A Comissão defere estes incentivos fiscais apenas quando em defesa do interesse público, da economia e da sociedade.[17]

16 COMISSÃO EUROPEIA. *Concorrência, Melhorar o funcionamento dos mercados,* Luxemburgo: Serviço das publicações da União Europeia, 2016. pp. 6-8. Disponível em 10.06.2018. <https://publications.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/8200c251-aa42-11e6-aab7-01aa75ed71a1/language-pt>.

17 O artigo 16° do Regulamento (UE) nº 2015/1589 estabelece o procedimento para a recuperação dos auxílios considerados incompatíveis com o mercado interno ou ilegais. Ver, regulamento (UE) nº 2015/1589 do Conselho de 13.7.2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do TFUE.

2. IMPACTOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NA COMPETITIVIDADE E NA CONCORRÊNCIA

O TUE no nº 3 do artigo 3º estabelece o mercado interno, tendo como base, dentre outras, uma economia social de mercado altamente competitiva.[18] Para prosseguir os objetivos do TUE, o TFUE estabelece proibições às práticas que venham distorcer ou pôr em risco o mercado interno e a concorrência. Em que pese competitividade não ser sinónimo de concorrência, quando há uma afetação nas regras do mercado e da concorrência, esta poderá interferir diretamente na competitividade de determinados setores ou empresas.

Ainda, diante do exposto cabe então distinguir a competitividade e a concorrência. A concorrência se estabelece em regras normais de mercado, onde as empresas avaliam a posição e conduta dos outros operadores económicos, a oferta e a demanda por determinado produto e serviço, os custos que envolvem a operação e então decidem como atuarão no mercado e os investimentos a serem efetuados.[19] Em contraponto, a competitividade está relacionada com a capacidade de um operador económico que estando em um mercado de concorrência, ofertar um produto ou serviço com o melhor custo/benefício. Embora não exista um consenso entre os autores quanto ao conceito de competitividade, pode-se afirmar que a mesma se relaciona com a eficiência e *performance* das empresas.[20]

Em um mercado de concorrência, cada participante ao planear os investimentos, desenvolvimento pessoal e produtos a serem oferecidos, observam as práticas empresariais dos concorrentes, bem como para os anseios dos consumidores. Buscando então otimizar suas práticas para se destacar dos concorrentes, as decisões e comportamento empresariais tendem a ser aperfeiçoados e esses comportamentos em escala é que trazem os benefícios citados, pois torna cada nova oportunidade oferecida pelos empresários mais competitiva do que a que foi oferecida anteriormente.[21]

---

18 Artigo 3º, nº 3 do TUE: "A União estabelece um mercado interno. Empenha-se no desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado e na estabilidade dos preços, numa economia social de mercado altamente competitiva que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social, e num elevado nível de proteção e de melhoramento da qualidade do ambiente. A União fomenta o progresso científico e tecnológico." União Europeia. Tratado da União Europeia, firmado em Maastricht em 7.2.1992. Diário Oficial da União Europeia L 191, 29.7.1992.

19 MATEUS, Abel Moreira. Periódico, *Cadernos de Economia: Política de Concorrência e Competitividade*, outubro/dezembro de 2005. p.86-92. Disponível no dia 20.05.2018, em: <http://ftp.infoeuropa.eurocid.pt/files/database/000036001-000037000/000036411.pdf>.

20 HAGUENAUER, Lia. *Competitividade: conceitos e medidas: uma resenha da bibliografia recente com ênfase no caso brasileiro. Revista Economia Contemporânea.* [online]. 2012, vol.16, n.1, pp.146-176. ISSN 1415-9848. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-98482012000100008.>.

21 KIRZNER, Israel M. *Competição e Atividade Empresarial*, tradução de Ana Maria Sarda. – São Paulo, Instituto Ludwig von Mises. Brasil, 2012. p. 21.

A competitividade e a concorrência devem também ser analisadas sob o prisma do comércio internacional, pois no mundo globalizado as trocas e operações económicas não se restringem apenas ao território de um país, mas também, ao âmbito do mercado global, onde a concorrência e a competitividade são testadas para além das fronteiras locais, tendo os países e blocos económicos que se mostrarem cada vez mais competitivos e eficientes economicamente. Neste contexto afirma FAJNZYLBER: *"la competitividad consiste en la capacidad de un país para sostener y expandir su participación en los mercados internacionales, y elevar simultáneamente el nivel de vida de su población"*.[22] Portanto, os incentivos fiscais podem afetar não só o mercado interno de um país, mas também o mercado e a concorrência internacional.

Em um mercado competitivo há aumento da produtividade e do desenvolvimento tecnológico, em consequência uma maior oferta, preços mais baixos, melhora na qualidade dos bens e serviços ofertados, mais opções de escolha para o consumidor, além de ter operadores económicos mais competitivos para com os concorrentes do mercado externo. Em um regime de concorrência as empresas são levadas a aumentar sua eficiência e produtividade para tornarem-se mais competitivas perante suas concorrentes, beneficiando a economia no geral.

Por conseguinte, os consumidores se beneficiam com mais opções, maior qualidade dos bens e serviços e a redução no preço final, facultando-lhe a possibilidade de consumir mais e melhor. De modo contrário, o Estado tende a aumentar a arrecadação com os impostos sobre o consumo, pois o consumo tende a aumentar, bem como os demais impostos que incidem sobre os fatos geradores das diversas operações do mercado até chegar ao consumidor final.

Portanto, ao Estado conceder benefícios fiscais de forma seletiva, põe em risco não apenas o mercado e a concorrência, como também todas as vantagens atreladas. Ademais ferem princípios do Direito Fiscal, tais como o Princípio da Equidade, da Universalidade e da Transparência, ao privilegiar um contribuinte em detrimento de outro. Ressalta-se ainda que este tipo de intervenção deve ser pautado pelos princípios do Direito Económico e não pelos princípios do Direito Fiscal, porém, não cabe evocar os princípios do Direito Económico genericamente a qualquer caso de incentivo fiscal. Sendo este tipo de intervenção excecional, pois, a regra é a não conceção de auxílios estatais, sob qualquer forma que este se revista, bem como a aplicação da técnica e princípios fiscais.

22 FAJNZYLBER, F. *Competitividad Internacional: evolución y lecciones. Revista de la CEPAL*, n. 36, Santiago, 1988. p.13.

3. **IMPACTOS SOCIOECONÓMICOS**

Em razão de não necessitar se basear em princípios do direito fiscal que visam distribuir a carga tributária de maneira equitativa, pela sua natureza seletiva, os incentivos fiscais são destinados apenas a certos agentes económicos, setores ou regiões. Todavia, os custos dessas intervenções são suportados por todos os contribuintes. Poucos indivíduos se beneficiam de tais medidas enquanto a maioria da população suporta os prejuízos. Tende ainda a afetar a economia de mercado distorcendo a concorrência, afetar a produção e competitividade, tendo como consequência a restrição às opções e oportunidades dos consumidores.

Outra consequência que este tipo de medida pode ocasionar é que ao ser implementada induza a um crescimento artificial da economia, todavia, por não ser um crescimento orgânico, torna-se posteriormente em uma depressão económica. Ainda, os benefícios fiscais para além de onerar o contribuinte, podem originar ou fortalecer os monopólios e oligopólios ou a concentração do capital em indivíduos e setores específicos favorecidos pela intervenção em questão.[23]

Quando com um alto grau de discricionariedade o Estado passa a conceder de forma seletiva benefícios tributários a setores ou agentes económicos, deixando estes em condição económica de vantagem perante os concorrentes e demais membros de uma sociedade, passa-se a haver uma tendência em que os que tenham acesso a tal privilégio deseje mantê-los indefinidamente ou até mesmo ampliá-los. Com isto, pode surgir um ambiente mais propício a corrupção e a ligações espúrias entre o público-privado, pois concentra-se o poder de escolher os beneficiados no Estado ou em alguns agentes públicos, enquanto do lado privado alguns pressionam para serem os agraciados com estes benefícios.[24]

Já referente aos contribuintes excluídos dos incentivos fiscais, os quais caberá arcar seja diretamente ou indiretamente com o ónus da medida, tendo além do ónus económico fiscal uma afetação dos interesses e escolhas individuais. E a depender do nível de afetação da liberdade de escolha e económica que a medida causar, afirma FRIEDMAN que as pessoas: *"Não cumprem a lei, fogem à lei ou saem do país. Poucas pessoas acreditarão em um código moral que justifique forçar as pessoas a prescindir de muito daquilo que produzem para financiar pagamentos a pessoas que não conhecem para fins que poderão não aprovar."* [25]

Portanto, apesar do nobre objetivo pretendido pelo Estado ao estabelecer um benefício fiscal, este pode ocasionar um efeito socioeconómico totalmente diverso do esperado, o bónus

23 MISES, Ludwig von. *Intervencionismo, uma Análise Econômica*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2010. p. 101-115.

24 Para mais informações sobre o tema: FRIEDMAN, Milton and FRIEDMAN, Rose D. *Capitalism and Freedom. 40th. anniversary ed. Chicago: The University of Chicago Press, United State of America*, 2002.

25 FRIEDMAN, Milton e FRIEDMAN, Rose D. *Livre para Escolher*, tradução Ligia Filgueiras. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Record, 2015. p. 198.

social pode transformar-se em um ónus para sociedade. E a melhoria na qualidade de vida e distribuição de renda resultar em uma maior concentração de capital e restrições nas opções dos consumidores.

Outro ponto é que o objetivo fiscal da tributação, em síntese, é sustentar financeiramente as funções essenciais do Estado, buscando sua efetivação de forma mais neutra possível. Contudo, nos incentivos fiscais há nitidamente um conflito entre os objetivos fiscais e os extrafiscais, pois neste um fim desejado já não é mais a arrecadação, mas sim influenciar a economia e os comportamentos dos agentes económicos para que atinjam a uma finalidade pública e social. A consequência é que quanto maior o uso desse tipo intervenção, menos neutro será o sistema tributário e maior a probabilidade de consequências económicas que onerem os contribuintes menos favorecidos.

Um sistema fiscal para ser mais eficiente deve ser pautado também pelos princípios da simplicidade, neutralidade e transparência. Com a introdução dos benefícios fiscais há um aumento na complexidade, se traduzindo em um aumento dos custos na apuração e enquadramento fiscal para o Estado e uma maior dificuldade do administrador, pois aumenta significativamente o nível de conhecimento exigido para tratar do sistema tributário. Ainda, segundo ANDRADE esta complexidade *"cria oportunidades de manipulação desses regimes com finalidades estranhas e mesmo contrárias à finalidade da norma."*[26]

Essas distorções causadas por este tipo de medida poderiam ser mitigadas se ao invés de políticas fiscais seletivas, fossem adotadas políticas fiscais mais neutras e competitivas, com uma carga tributaria mais baixa, porém com uma maior base de incidência e a disposição de todos, favorecendo assim um ambiente mais propício ao empreendedorismo e investimento. As políticas fiscais seletivas geralmente beneficiam uma minoria, enquanto repassam o custo para a maioria, o que torna o sistema fiscal ineficiente e injusto.[27]

26 ANDRADE, Fernando Rocha. Tese de Doutoramento em Direito, *Benefícios Fiscais: A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento.* Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014. p. 341.

27 MISES, Ludwig von. *Ação Humana: Um Tratado de Economia*, São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010. p. 838-848.

4. IMPACTO DO *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)*

A utilização do planeamento tributário é algo comum no mundo corporativo, o qual busca dentro dos limites legais minimizar o impacto dos tributos sobre a atividade económica. Segundo CREPALDI, há uma tendência natural do operador económico em utilizar o planeamento fiscal como resposta a tributação, já que esta é vista como mais um custo da atividade empresarial e sob a ótica do agente económico também representa uma intervenção do Estado em seu património.[28]

No entanto há limites legais que o planeamento tributário deve observar, sob pena de ser considerado como planeamento fiscal abusivo. Pois, se de um lado as empresas gozam da liberdade de auto-organização, inclusive quanto ao planeamento fiscal, do outro há o direito e a necessidade que o Estado tem de arrecadar.[29]

As normas anti-abuso são de grande importância, especialmente ao tratar-se da tributação internacional e das empresas multinacionais, quando estas recorrem ao planeamento fiscal abusivo. Sobretudo através de subterfúgios artificiais para usufruírem de benefícios fiscais ou regimes tributários preferenciais, deixando de recolher impostos ou recolherem com uma carga fiscal reduzida.[30]

Com o intuito de evitar o planeamento fiscal abusivo no contexto das operações transnacionais, bem como, o uso indevido dos acordos de não dupla-tributação, surge então o projeto *BEPS*, segundo a OCDE o *BEPS*: *"refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to locations with no/low tax rates and no/little economic activity, resulting in: little or no corporate tax being paid."* [31]

O Projeto para evitar a Erosão de Base e Transferência de Lucros busca através da cooperação internacional, da adequação da legislação interna, de acordos multilaterais, dentre outras medidas, conceder mais transparência aos sistemas fiscais, evitar a dupla não tributação e o planeamento fiscal abusivo. Com o intuito de atingir esses objetivos, foi proposto o *BEPS package*, um pacote dividido em quinze ações/etapas a serem adotas pelos Países-membros do G-20 e da OCDE. (abaixo esquema resumido das ações/etapas a serem adotadas).[32]

---

[28] CREPALDI, Silvio. *Planejamento Tributário: teoria e prática* - 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 94-100.

[29] Para mais informações ler: "Capítulo VII – Interpretação e Integração da Lei Tributária." AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

[30] Para mais informações capítulo: "As medidas anti-abuso". TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. – 5ª ed. (manuais universitários). Coimbra: Editora Almedina, 2018. p. 122-149.

[31] OCDE (2018), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. *5th meeting of the Inclusive Framework in Lima, Peru on 27 – 28 June* 2018. Disponível em 08.07.2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>.

[32] Para mais detalhes sobre o *BEPS Project* ver: OECD (2016), BEPS *Project Explanatory Statement*: 2015 *Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris*. Disponível em 09.07.2020, <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en.>.

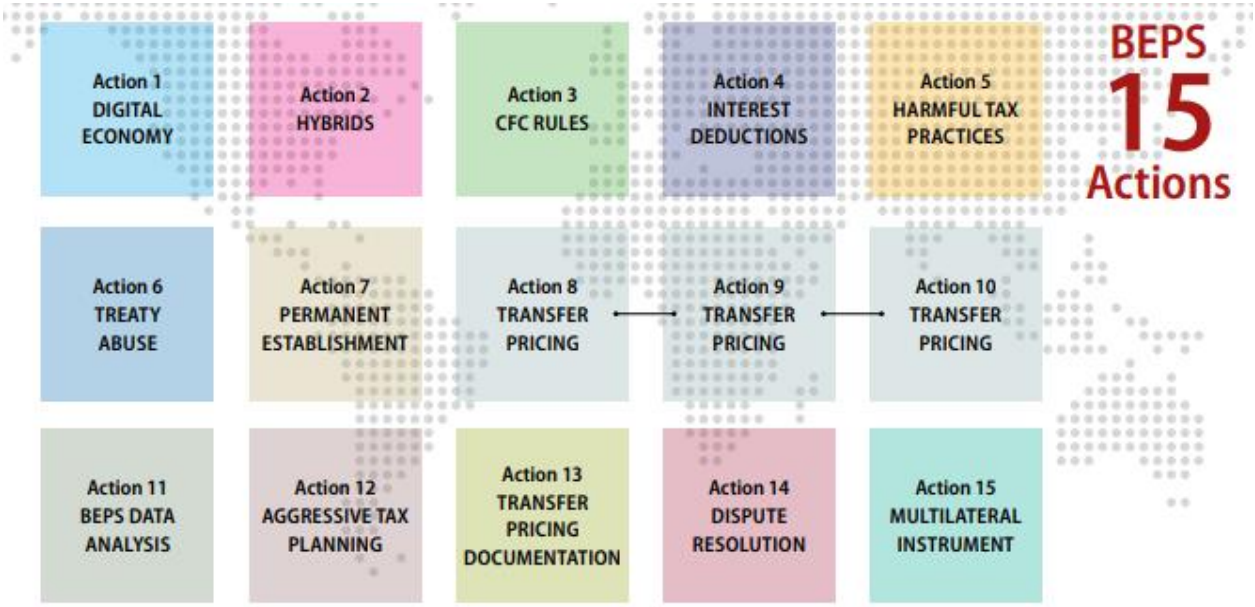


Figura 1 - *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (BEPS package)*[33]

Almeja-se evitar os planeamentos tributários que utilizam benefícios fiscais em operações transnacionais apenas como meio para redução ou não pagamento de tributos, sem qualquer propósito negocial da operação. Uma vez que tal prática afeta não apenas a arrecadação, mas também a concorrência, pois os agentes económicos que reduzem a carga tributária suportada pela empresa aproveitando-se das lacunas legais e incompatibilidades de legislações dos Estados, ficando em situação mais favorável do que os que operam apenas localmente e não fazem jus a tais benefícios. Ainda, quanto ao propósito negocial[34]:

> Entende-se por "propósito negocial" o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado. Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento. As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo. (MACHADO, 2014, p. 115)

[33] OCDE (2018), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. 5th meeting of the Inclusive Framework in Lima, Peru on 27 – 28 June 2018.* Disponível em 08.07.2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>.

[34] MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 115-116.

Ante o plano fático de um mercado global e integrado, ações e acordos multilaterais que visam evitar planeamentos fiscais abusivos e distorções no mercado tornam-se cada vez mais necessários, pois a concorrência, o comercio internacional, bem como a redução do protecionismo local resultam em um processo de competitividade empresarial mais acirrado e integrado globalmente. O comércio global integrado também pode gerar o ambiente propicio para competição fiscal, onde nações através da política fiscal buscam atrair investimentos, e tais políticas extrafiscais por vezes geram brechas legais que são aproveitadas por alguns operadores económicos. Estes realizam investimentos internacionais apenas com base na economia fiscal e usufruem de benefícios tributários ou de regimes tributários preferenciais, sem, contudo, observar o propósito negocial de suas operações.

Empresas e investidores que fazem uso de forma danosa dos benefícios fiscais sem observar o propósito negocial são classificadas como *free riders*, pois buscam evitar o recolhimento dos tributos e ainda se utilizam da infraestrutura pública, a qual é custeada pelos contribuintes. Esses além de suportar maior carga fiscal do que os detentores dos incentivos fiscais, também ficam em prejuízo quando operando em regime de concorrência e competem com os *free riders*. Os denominados *frees riders* geram impactos negativos nos sistemas tributários e distorções na concorrência. [35]

Para além dos eventuais prejuízos e distorções causadas pelos *free riders*, a OCDE afirma que os regimes preferenciais prejudiciais e os paraísos fiscais tem potencial de causar danos, pois esses têm taxa do tributo significativamente menores do que nos demais países. A OCDE elenca como principais impactos negativos dos regimes os seguintes[36]:

> "(a) Distorção financeira e indiretamente o fluxo de investimento real; (b) prejudica a integridade e a equidade dos sistemas tributários; (c) desencorajar o cumprimento dos deveres fiscais por outros contribuintes; (d) impactar o nível desejável de receitas tributárias e gastos públicos; (e) causar uma transferência de parte da carga tributária para bases menos móveis, como folha de salários e consumo; e (f) aumentar os custos administrativos e instrumentais tanto para as autoridades fiscais como para os contribuintes."

Os instrumentos propostos no âmbito do *BEPS* ou o denominado *BEPS package* mitiga os efeitos danosos dos paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais, bem como busca evitar as práticas danosas dos operadores económicos que se utilizam dos incentivos fiscais sem qualquer

[35] *OECD* (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, *OECD Publishing, Paris*. p. 14. disponível em 09.07.2020 < https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf.>.
[36] *OECD* (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, *OECD Publishing*, Paris. p. 16. disponível em 09.07.2020 < https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf.>.

propósito negocial a não ser a mera economia fiscal. Sendo a última etapa do programa o *Multilateral Instrument (MLI,)* que passou a vigorar no dia 01 de julho de 2018, por meio do qual devem ser modificados tratados fiscais dos países signatários e implementadas políticas anti-elisivas. Isso permitira aos países implementarem medidas que resguardem os tratados tributários em vigor, mas também, proteger o erário público contra a evasão fiscal de agentes económicos que se utilizam de forma inadequada dos tratados fiscais e de não bitributação para transferir artificialmente os lucros para países com baixa carga tributária ou até mesmo isentos de tributação.[37]

Conclui-se assim que o *BEPS* firmou soluções não apenas para mitigar os efeitos danosos da concorrência fiscal entre os países, mas também terá impacto direto na concorrência e competitividade global, já que dificultará ou inviabilizará as operações artificiais com o único intuito de redução ou não pagamento dos impostos, combatendo diretamente a figura danosa do *free rider.* Sendo tais políticas fiscais e instrumentos multilaterais de grande valia para a efetivação dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

[37] *OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. may* 2020. p. 2-3. disponível em 09.07.2020 < https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

5. **O SISTEMA *ANTITRUST* DO BRASIL**

O Brasil tem como pilar fundamental a Constituição Federal de 1988, também chamada de Constituição Cidadã. Esta, no artigo 170, inciso IV prevê o princípio da livre concorrência, com isso o Estado deverá intervir minimamente na economia, a fim de não causar distorções no mercado. No entanto, se por um lado na livre concorrência os particulares competem entre si e melhoram a competitividade e custos de produção, do outro lado existe a necessidade de harmonizar aquele princípio com os objetivos sociais presentes no referido artigo, tais como: redução das desigualdades sociais e regionais, valorização do trabalho humano, tratamento favorecido para as pequenas e médias empresas, busca do pleno emprego e justiça social.[38] Sendo relevante trazer a interpretação do STF quanto ao tema:

> "A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, caput). Lembro que "livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. FARINA; AZEVEDO; SAES: Competitividade: mercado, estado e organizações. São Paulo, 1997. cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços (...)". Calixto Salomão Filho, referindo-se à doutrina do eminente min. Eros Grau, adverte que "livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta (...). O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no caput do art. 170 da CF, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social, e que pode, consequentemente, ser limitada".
>
> [AC 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 27-6-2007, P, DJ de 31-8-2007.][39]

O princípio da livre concorrência está intrinsecamente ligado à competitividade, à livre competição, descentraliza o mercado e tende a aumentar a competitividade, o que resulta em produtos com maior qualidade e menor custo, consequentemente possibilita ao consumidor comprar produtos melhores a um preço mais acessível. Tal mecanismo gera mais oportunidades a todos os agentes económicos e dificulta a concentração, bem como as demais práticas prejudiciais a concorrência. A observância ao princípio a livre concorrência e iniciativa tende a aumentar a

[38] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo* / Supremo Tribunal Federal. – 6. ed. atual. até a EC 99/2017. – Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018. p. 1548-1560.

[39] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [AC 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 27-6-2007, P, DJ de 31-8-2007.] Brasília: STF, 2007.

competitividade e o desenvolvimento socioeconómico através do ganho de produtividade e aumento da riqueza que eventualmente está atrelada a esses fatores.[40]

Sendo norteada pelos princípios da livre iniciativa e concorrência, a ordem económica brasileira além de ter como base jurídica fundamental o art 170 da CF, também possui norma especifica que trata sobre o sistema *antitrust*, a lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011. Esta estruturou o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, bem como, tem por objetivo combater as infrações contra a ordem económica. O artigo nº 36, inciso I, expressa que toda conduta que prejudique, limite ou falseie a livre concorrência ou a livre iniciativa, constitui infração a ordem económica, independente de culpa e da forma que o ato fora manifestado.[41]

A legislação brasileira não exige a posição dominante para que se infrinja as regras da concorrência e liberdade de iniciativa. O artigo nº 31 da lei *antitrust* foi amplo ao estabelecer que a norma é aplicável as associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que sem personalidade jurídica, como também as pessoas físicas ou jurídicas de direito privado ou público. Conforme FORGIONI, *"qualquer um que possa praticar ato restritivo a concorrência deverá ser atingido pelas disposições da lei."*[42]

Entretanto, a Lei *Antitrust* quando direcionada a Administração Pública não se aplica quando esta desempenha suas funções públicas, estando o poder público apenas sujeito aos limites impostos pela lei da concorrência quando explorando a atividade económica diretamente.[43] Contudo, há casos em que o Estado extrapola os limites legais, por exemplo ao criar benefícios fiscais prejudiciais a concorrência e discriminatório, por vezes causando um desequilíbrio na competitividade e induzindo a concentração. Nestes casos, o STF se pronunciou que regime favorecido que fixam reserva de mercado são inconstitucionais, violam o art. 170 da CF.[44]

Logo, conclui-se que mesmo que Estado esteja apenas exercendo suas funções e políticas públicas poderia ser penalizado de acordo com a lei da concorrência se este vier a extrapolar os limites legais estabelecidos, pois já não estaria agindo sob o manto da legalidade, desde que fossem demonstrados o prejuízo à livre concorrência e a extrapolação dos limites legais para criação do

---

[40] FRANÇA. Marlene Helena de Oliveira. *Uma Análise do Inciso IV do Artigo 170 da Constituição Federal*. Revista da PGBC – V. 12 – N. 2 – dezembro de 2018. p. 62-64.

[41] FORGIONI. Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. 10º ed. revisada e atualizada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 138.

[42] *Ibidem*. p. 153. § 4º.

[43] *Ibidem.* p. 154.

[44] "Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos. (...) Há desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 5.472, rel. min. Edson Fachin, j. 1º-8-2018, P, DJE de 14-8-2018.] Brasília: STF, 2018.

incentivo fiscal em questão, sendo essa condição excecional de aplicação da lei *antitrust* ao agente público quando este não desempenha atividade económica direta.

6. **BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL**

6.1. **Introdução**

As políticas de incentivos fiscais no Brasil se intensificaram a partir do ano de 2003 e os benefícios fiscais, segundo MACIEL: *"passaram a ser concedidos por meio de regimes especiais de tributação, alguns como instrumentos de política industrial e de desenvolvimento regional."*[45] reflexo de uma política económica mais dirigente e seletiva.

Os principais incentivos adotados estão relacionados aos setores industrial, de pesquisa e desenvolvimento às regiões do Norte e do Nordeste do país para promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades e os destinados as pequenas e microempresas. Parte destes incentivos não atingiu os objetivos pretendidos, principalmente os benefícios destinados ao setor industrial, que apesar da redução na carga tributária não houve aumento da competitividade deste setor, nem resultou ganhos para consumidor. O que se constatou foi justamente uma vantagem competitiva dos beneficiados frente aos excluídos que resultou no fortalecimento dos monopólios e oligopólios, além de um ambiente propício a corrupção público-privada.[46]

Observa-se então o potencial do Brasil em ter uma economia mais competitiva, porém há uma utilização em excesso dos instrumentos de intervenção na economia e um grande número de benefícios fiscais que não corresponderam à expectativa de sua instituição e que não têm demonstrado aumento da competitividade ou outros ganhos sociais. Os incentivos fiscais, mesmo tendo intenções sociais e económicas nobres podem ter como resultado o oposto do almejado e causar danos ao erário público, à economia e principalmente ao contribuinte socialmente mais vulnerável.[47]

Contudo, a política de incentivos fiscais brasileira é consequência não só do planeamento económico estatal, mas também é fruto da complexidade do sistema tributário e da alta carga fiscal brasileira, pois estas desestimulam a produção e o investimento, razão pela qual o país necessita recorrer aos incentivos fiscais para que a produção e o investimento sejam viáveis. Nestes casos, a eliminação dos benefícios fiscais sem a correção primeiramente dos problemas fiscais estruturais, provavelmente ocasionaria ainda mais prejuízos, pois poderia inviabilizar a atividade económica.[48]

---

45 MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de Incentivos Fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país,* Consultoria Legislativa, Brasília: Câmara dos Deputados, Brasil, 2010. p. 3.

46 *OECD* (2018), *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*, *OECD Publishing, Paris. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. may* 2020. p. 2-3. disponível em 09.07.2020 < https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>

47 *Ibidem.*

48 AZEVEDO, Diogo Ricardo Reis. *Curva de Laffer para Portugal, perspetiva de steady state.* Dissertação de Mestrado em Economia, Universidade de Aveiro, 2014.

Enfim, o cálculo a ser realizado para a eliminação dos benefícios fiscais deve ter em conta a realidade do sistema fiscal, pois nem sempre a eliminação deste resultará em aumento da receita tributária, visto que custos tributários elevados tendem a alterar o comportamento do agente económico, podendo ocasionar modificação na alocação dos investimentos e do local de operação, uma vez que os tributos têm influência direta no custo da operação.

6.2. **Aspeto Normativo dos Incentivos Fiscais**

A Carta Magna Brasileira elegeu como fundamentais os princípios republicano e federativo. O artigo 1º da Constituição Federal estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Não existe hierarquia entre os entes da federação, segundo CARRAZA[49], a coluna do sistema jurídico no Brasil é o princípio federativo, onde os Entes da federação convivem harmonicamente e de forma autônoma, com a competência de cada membro delimitada pela Constituinte. A autonomia garantida pela Carta Suprema à União, Estados, Distrito Federal e Municípios é materializada na capacidade que os entes federados tem de legislar, governar, organizar-se e administrar, desde que dentro das competências e limites estabelecidos pela Constituição.[50]

Quando se trata dos benefícios fiscais, o federalismo estabelece limites e regras a serem observadas para concessão daqueles.[51] Portanto, a criação ou concessão dos incentivos fiscais devem observar o Pacto Federativo, de modo que os interesses regionais e locais estejam em harmonia e se coadunem com os objetivos e interesses da Federação.

Os benefícios fiscais são concedidos por setores da economia ou regiões do país, neste último caso são destinados às regiões mais pobres e menos desenvolvidas, visando o desenvolvimento e investimento. Estas medidas encontram aparo na CRFB, uma Constituição dirigente e analítica[52] que traz em seu bojo diversas normas programáticas, incluindo nestas o Título VII que trata da ordem económica e financeira.

---

49 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. Ed., revista e ampliada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 147.

50 "Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição." BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 8 de outubro de 1988.

51 PIVA, Sílvia Helena Gomes. Incentivos Fiscais: uma visão normativa. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 55.

52 A Constituição Federal do Brasil é classificada quanto extensão como analítica, pois trata de diversos outros temas que poderiam serem tratados em normas infraconstitucionais. Quanto ao aspeto dirigente se dá pelo fato de conter normas definidoras das condutas e políticas a serem adotadas, baseada em valores sociais e um ideal a serem perseguidos. Para mais informações sobre o tema: AGRA, Walber de Moura. Curso de Direito Constitucional – 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 88-107.

O *caput* do artigo 170° da CRFB afirma que a ordem económica se fundamenta na valorização da livre iniciativa, trabalho e a existência digna, segundo os princípios da justiça social, consagrando alguns princípios do livre mercado, como o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa. Contudo, existem diversas normas conflituantes com uma economia de mercado e a livre concorrência, estas normas conflituantes segundo MORAES: *"apontam no sentido da ampla possibilidade do intervir na economia, e não somente em situações absolutamente excecionais.*"[53]

Apresenta a CRFB princípios e soluções contraditórias, pois por vezes apontam para uma economia livre e depois para uma economia planeada e o intervencionismo estatal. Diante do exposto, constata-se que as intervenções estatais na economia estão amparadas juridicamente pela carta magna do Brasil, podendo o Estado intervir com objetivo de regular, fiscalizar ou orientar a atividade empresarial através de normas indutoras.[54]

A Carta magna nos artigos 151, I; e 43, §2º, III, prevê a possibilidade de reduções ou isenções fiscais de tributos federais que busquem reduzir as desigualdades regionais. Também estabelece o art. 150 que as intervenções para fomentar ou orientar a economia podem ser efetivadas através dos incentivos fiscais. A constituição também trata dos incentivos fiscais às cooperativas e os relacionados diretamente com o comércio exterior.[55]

Ainda, com intuito de uma gestão fiscal mais transparente e para que os incentivos não venham a ocasionar prejuízos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal delimitou a concessão dos benefícios fiscais e a implementação destes devem ser precedidas da avaliação do impacto orçamentário e financeiro e serem acompanhadas de medidas que compensem a perda de arrecadação, tais como o aumento na taxa do tributo ou a criação de novos tributos, dentre outras que possam elevar a arrecadação.[56]

O sistema tributário brasileiro também adota a seletividade como técnica fiscal, que segundo PAULSEN: "A seletividade implica múltiplos tratamentos tributários, adequados a cada objeto."[57] Como no caso do IPI[58] e do ICMS[59]. Subsistindo nestes casos uma linha ténue entre a

53 MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional* – 33. ed. - São Paulo: Atlas, 2017. p. 599.

54 Vide: CRFB, Título VII da Ordem Económica e Financeira. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

55 […] "no que tange aos incentivos que os entes federativos devem conceder às cooperativas, art. 146, § 2º, I, art. 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, a, que trata de comércio exterior e estímulo às exportações, dentre outros." PIVA, Sílvia Helena Gomes. Incentivos Fiscais: uma visão normativa. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 52.

56 LRF, "Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição." BRASIL, *Lei de Responsabilidade Fiscal*, Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000.

57 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*, 8.ed. - São Paulo: Saraiva, 2017. p.157.

aplicação de um benefício fiscal e adoção da seletividade como técnica fiscal, pois, a primeira diz respeito ao ramo do Direito Económico, enquanto a segunda à seara do Direito Fiscal, porém ambas podem ter resultado e efeitos económicos semelhantes ao tentarem incentivar um comportamento ou consumo de determinados bens ou serviços.

Como já exposto (art. 60, § 4º, I, CRFB), as competências tributárias são repartidas entre a União, os Estados e os Municípios. E quanto aos benefícios fiscais, cabe a cada ente da federação adotar suas políticas de incentivos fiscais, desde que observadas as competências e proibições estabelecidas pela Constituição Federal e LRF.[60] Por essa razão, estes benefícios encontram-se dispersos pelas legislações federais, estaduais e municipais, sendo a Carta Magna o Norte para todas as demais normas.

Assim, nos impostos estaduais como é o caso do ICMS, cada estado estabelece sua taxa de tributo e benefícios fiscais, o que tende a ocasionar uma concorrência fiscal interna para atração de novos investimentos. Esta guerra fiscal pode resultar na redução da arrecadação tributária. Porém, sob outro prisma a competição fiscal pode criar limites ao governo e o impelir a uma gestão mais eficiente.[61]

6.3. **Incentivos Fiscais Onerosos e Não Onerosos**

Os incentivos fiscais ao serem instituídos podem ou não vir a exigir condições e contrapartidas para que o contribuinte usufrua de tal benefício. Neste sentido, as isenções são classificadas em duas espécies: as onerosas e as não onerosas. As isenções não onerosas não estabelecem nenhuma contrapartida, bastando apenas o contribuinte estar contemplado no rol dos beneficiados.

Em contraponto, as onerosas podem estabelecer contraprestações ao contribuinte para que este venha a obter a isenção, tais como: estabelecer que o valor equivalente ao benefício recebido seja integralmente investido em pesquisa, estrutura e reinvestimento na empresa, que este não seja distribuído entre os sócios, ou até mesmo estabelecer que a empresa deva contratar no mínimo "X"

---

58 Vide: CRFB, art. 153º, §3º, inciso I, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): "será seletivo, em função da essencialidade do produto". BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil,* texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

59 O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual e assemelha-se ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotado pela Europa, porém sua aplicação é mais complexa e adota como uma das técnicas fiscais a seletividade. Vide: CRFB, art. 155º, § 2º, inciso III. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil,* texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

60 Mesma obra em epígrafe. Para maiores informações sobre competência tributária: Título VI, Capítulo I da CRFB.

61 SACHSIDA, Adolfo e outros. *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos.* Organizador: Adolfo Sachsida. – Brasília: IPEA, 2017. p. 11.

funcionários para ser contemplada com o benefício fiscal. Logo, caracterizam-se por estabelecerem condições/obrigações ao contribuinte e por terem o prazo de vigência determinado.[62]

A distinção entre essas espécies faz-se necessária para compreensão tanto da jurisprudência quanto da legislação tributária brasileira. Por exemplo, o CTN prevê que as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, exceto se forem estabelecidas com prazo certo e em função de determinadas condições. [63]

Visando a aplicação e a interpretação adequada do tema, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula nº 544 que estabelece que os benefícios fiscais onerosos não podem ser livremente revogados.[64] Ainda, com observação ao princípio da segurança jurídica e o direito adquirido[65] o Supremo firmou o seguinte entendimento sobre o tema: "*isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado*".[66]

Quanto aos benefícios fiscais que não estabelecem condições onerosas para a sua fruição, o STF decidiu que estes podem ser revistos ou revogados pelo Estado a qualquer tempo, pois são considerados como matéria vinculada à política econômica, logo, não estão submetidas a todas as regras e técnicas fiscais. Inclusive, não está vinculada a observância do princípio da anterioridade, prevista no artigo 150, inciso III da CF.[67]

Por isso, é de suma importância a efetiva identificação da espécie do benefício, pois tem reflexos diretos na tomada de decisão pelos operadores económicos. Uma vez que apenas as isenções fiscais onerosas podem constituir direito adquirido, enquanto as não onerosas apesar de momentaneamente se apresentarem como atrativas, podem eventualmente gerar um cenário de incerteza e insegurança jurídica, principalmente para operações e investimentos de médio e longo prazo, já que podem ser revogadas a qualquer tempo.

---

[62] BORGES, Gustavo Meira. *Isenções Fiscais*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 31 jan. 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.41934&seo=1>. Acesso em: 25 jun. 2019.

[63] CTN - Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional, Brasília,DF, out. 1966.

[64] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. *Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=544.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 26 de junho de 2019.

[65] Para mais informações quanto ao princípio da segurança jurídica e direito adquirido, em: MARIANO, C. *A boa-fé e o direito adquirido como obstáculos ao ressarcimento ao Erário diante da rescisão de sentenças judiciais: o caso dos planos econômicos*. Revista Controle - Doutrina e Artigos, v. 11, n. 1, p. 29-45, 30 jun. 2013.

[66] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 582.926 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, 1ª T, j. 10-5-2011, DJE 100 de 27-5-2011*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2011]. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623474>. Acesso: 26 de junho de 2019.

[67] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo*. Supremo Tribunal Federal. – 6. ed. atual. até a EC 99/2017. – Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018.

6.4. **Limitações a Concessão e Criação dos Benefícios Fiscais**

Existem alguns limites e regras a que estão submetidos os membros da federação, cabendo a estes observá-las ao conceder ou criar um benefício fiscal. As limitações e regras visam garantir que sejam atingidos os objetivos extrafiscais da medida, tais como o desenvolvimento regional, o desenvolvimento tecnológico, criação de empregos. Mas, também buscam evitar a guerra fiscal entre os membros da federação e assim evitar um ambiente fiscal tóxico tanto para os entes federados quanto para o contribuinte.

Em razão do impacto direto e indireto que a guerra fiscal produz na concorrência, competitividade, alocação de recursos, arrecadação fiscal, bem como na demanda e oferta, o Brasil estabeleceu limitações à concessão dos incentivos fiscais, principalmente no âmbito do tributo de competência dos estados (ICMS) e que no geral tem maior impacto na tomada de decisão dos operadores económicos e nas empresas.

Alguma destas limitações estão previstas na CRFB, a exemplo da proibição do Estado instituir tratamento não isonómico entre contribuintes que se encontrem em situação semelhante ou estabelecer qualquer incentivo fiscal sem que este esteja previsto em lei específica, seja ela municipal, federal ou estadual. A vinculação ao tratamento isonómico limita a atividade do Poder legislativo e veda a possibilidade de o mesmo adotar um tratamento diferente em caso de situações equivalentes ou semelhantes.[68]

Quanto ao princípio da reserva legal acima citado, o Supremo Tribunal Federal fixou o seguinte entendimento:

> ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo CONFAZ. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria. (...) Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário. [RE 630.705 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 11-12-2012, 1ª T, DJE de 13-2-2012.]

6.5. **Imunidade Tributária**

A imunidade é a impossibilidade de incidência decorrente de determinação constitucional que impositivamente impossibilita o membro da federação, ainda que, dotado de poder de exercê-lo

[68] Para maior compreensão sobre o tema, *vide.* PERALTA, Carlos E. *Princípios Constitucionais Tributários como Limitações ao Poder de Tributar.* Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017. Disponível em: < https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489> Acesso: 28 de junho de 2019.

em relação a certa pessoa, fato ou ato. Trata-se de limitação à competência tributária dos membros da federação por força constitucional, pois a competência a eles atribuída já exclui as pessoas, atos ou fatos imunes.[69]

As imunidades têm como base e limites o texto constitucional, a qual não pode se opor a autonomia e competência tributaria da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal. Estes só podem eleger fatos tributáveis os que não se enquadrem nos paramentos delimitados pelos dispositivos constitucionais que versem sobre imunidade. Neste sentido, o jurista Paulo de Barros Carvalho define imunidade como *"a classe finita e imediata determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas".*[70]

Interessante fazer um paralelo entre imunidades e isenções, pois são proposições normativas diferentes. Enquanto as imunidades são normas constitucionais impositivas que atuam em instante antecedente ao da incidência, as isenções estão no âmbito da legislação ordinária e atuam como redutora no alcance dos critérios da hipótese de incidência do tributo. Portanto, isenção e imunidade são institutos jurídicos diferentes, sem qualquer tipo de relação ou paralelo, sendo as imunidades normas do plano constitucional e as isenções normas infraconstitucionais.[71]

Neste sentido, o ordenamento jurídico brasileiro não considera as imunidades como benefícios fiscais, estando em um patamar superior a estes, sem qualquer margem para que os membros da federação possam atuar com seu poder de tributar ou com normas de carater extrafiscais. Quanto às imunidades, não há discricionariedade, diferentemente dos incentivos fiscais em que os estados podem analisar o momento de oportunidade, conveniência, bem como os objetivos extrafiscais da norma que concede o benefício fiscal. Naquelas inexiste tais critérios subjetivos, pois são normas impositivas de exclusão da competência tributária dos membros da federação para que institua tributos em relação aos fatos, atos, pessoas, estados e hipóteses, expressamente previstas na Carta Magna.[72]

Há doutrinadores que definem a imunidade como um favor fiscal ou benefício fiscal, todavia, conforme exposto, tal interpretação não é cabível, pois a imunidade tem interesses superiores eleitos pela Constituição Federal, tais como: democracia e dos partidos políticos, conservação das entidades federadas, organizações da sociedade civil de interesse público,

---

69 CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de direito tributário. Alba. v. III. p. 190.

70 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7. ed. revista. São Paulo: Noeses, 2018. p. 379.

71 *Ibidem*. p. 384-386.

72 COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p.361.

instituições educacionais, entidades de filantropia, facilitar o acesso a cultura, a liberdade e o exercício da religião, dentre outras eleitas pela CF.

Corroborando o entendimento, afirma José Soares Melo que a imunidade *"trata-se de exclusão da própria competência tributária, originária da Constituição Federal de 1988. Não caracteriza benefício, favor fiscal, privilégio ou desinteresse da competência; mas, na realidade, compreende uma pauta axiológica prestigiando os bens imprescindíveis à Sociedade."*[73]

Para que não reste quaisquer dúvidas entre os benefícios fiscais em vigor com as imunidades fixadas pela Constituição, cabe elencar as imunidades previstas na CF[74] em que são vedados aos membros da federação instituir impostos, sendo elas: a) Imunidade recíproca; b) Imunidade dos templos religiosos; c) Imunidade dos partidos políticos; d) Imunidade das instituições educacionais ou assistenciais; e) Imunidade do livro, periódicos e papel destinado à sua impressão; f) Imunidade sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.[75]

Tal síntese sobre as imunidades é necessária, pois devido as suas particularidades poderiam levar à conclusão precipitada do leitor de que seria uma espécie de benefício fiscal, interpretação esta que não é ratificada pelo entendimento majoritário da doutrina brasileira. Em que pese os objetivos extrafiscais das imunidades e incentivos fiscais serem em boa parte convergentes, o aspeto constitucional ao qual optou o legislador originário por conceder as imunidades, bem como, os princípios e valores nacionais que levaram a eleger cada uma das imunidades, diferenciam materialmente e conceitualmente estas dos benefícios tributários, pois, enquanto neste os Entes da Federação exercem sua competência extrafiscal no plano infraconstitucional, nas imunidades a norma é constitucional e os Entes não tem competência para instituir ou cobrar tributo sobre o facto, provento, renda, objeto e ou pessoa que fora alçada pelo constituinte como imune.

Contudo, há casos em que a imunidade tributária pode atingir a livre iniciativa ou impactar a concorrência, como quando o Estado atua diretamente no mercado através de Empresas Públicas ou Empresas de Economia Mista. Por exemplo, quando aplicada a interpretação extensiva referente a imunidade recíproca, a qual veda aos entes da federação instituir imposto sobre renda ou

---

73 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 14ª ed. revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p. 362.

74 CRFB. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser." BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil,* texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

75 Para mais informações sobre as imunidades ver a obra: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 30ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 216-224.

patrimônio uns dos outros. Contudo, essa interpretação mais ampla poderia causar um desequilíbrio no mercado e pôr as empresas estatais em situação privilegiada perante as empresas privadas. Razão pela qual as atividades empresariais do Estado quando concorrendo no mercado e com fins lucrativos devem ser tributadas.[76]

O Supremo Tribunal Federal tem pacificado o entendimento que para determinar o alcance da imunidade quando aplicada as empresas estatais ou de economia mista, observa-se: a) finalidade, se lucrativa ou não; b) se há prestação de serviço público e obrigatório ou não; e c) o impacto no mercado e na concorrência. Ainda que o Estado tenha o monopólio de determinada atividade económica, a essência e os requisitos supracitados das atividades exercidas pelas estatais e empresas de economia mista deverão ser analisados para que se determine a aplicação ou não da imunidade prevista. Com relação a abrangência da norma imunizante para a empresa de economia mista o STF decidiu da seguinte forma:

> É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (I) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (II) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (III) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobras, pois: trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; a Petrobras visa à distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; a tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo. [RE 285.716 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 2-3-2010, 2ª T, DJE de 26-3-2010.]

Outra imunidade que pode ter impacto na concorrência é a imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, bem como, sobre produtos e serviços importados do estrangeiro[77]. Esta

---

[76] Segundo o STF: "Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante." Para mais informações: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *[RE 253.472, rel. p/ o ac. min. Joaquim Barbosa, j. 25-8-2010, P, DJE de 1º-2-2011.]*. Distrito Federal: Supremo Tribunal Federal, 2011.

[77] CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL: "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respetivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do

norma constitucional veda a instituição ou cobrança das contribuições sociais e de intervenção no domínio económico sobre as receitas decorrentes da exportação de produtos ou serviços, a norma imunizante é restrita apenas as duas espécies de tributos, são elas: 1) as contribuições sociais; e 2) a intervenção no domínio económico, portanto, nas receitas decorrentes de exportação. Quanto aos produtos e serviços importados podem incidir os tributos em que esses estejam enquadrados na hipótese de incidência.

A previsão constitucional de tornar imune as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e de intervenção no domínio económico tem impacto direto no comércio internacional, com o objetivo de desonerar completamente as exportações, e assim evitar que as operações de exportação tenham seus custos majorados e também que as empresas exportem tributos. Neste sentido o STF declarou ser inconstitucional norma infraconstitucional que determina a incidência tais contribuições quando houvesse variação cambial positiva na operação de exportação, interpretando de maneira ampla o termo "receitas decorrentes de exportação".[78]

Sob a ótica do impacto na concorrência e competitividade não há qualquer margem para os entes da federação exercerem seu poder de tributar quanto as matérias imunes. Mesmo diante do impacto económico que estas causam e seus reflexos na competitividade, pois a CF alçou as imunidades tributárias a um patamar superior aos benefícios fiscais. Aquelas não estão submetidas a discricionariedade dos membros da federação, enquanto, estas quando cumpridos os requisitos legais, submetem-se a discricionariedade e aos objetivos extrafiscais que os entes federados almejam.

Porém, diante de casos concretos pode-se verificar algumas hipóteses em que exista uma linha ténue entre a aplicação ou não da norma imunizante. Nesses casos, ocorre um aparente conflito entre a aplicação da imunidade e os princípios da livre iniciativa, concorrência e livre mercado, como no exemplo supracitado das empresas públicas e de economia mista ao atuarem como agentes económicos. Conforme exposto, a jurisprudência do STF fixou critérios a serem observados com a finalidade de dirimir o conflito entre a norma imunizante e os princípios

---

regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União**.** § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada." BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

78 Tese do STF nº 329: "É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão nº RE 627815, Repercussão Geral Tema nº 329. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 23 de maio de 2013. DJE. Brasília, 01 out. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+627815%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+627815%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a5kwrb2>. Acesso em: 08 jun. 2020.

relacionados a livre iniciativa e concorrência, especialmente quanto a interpretação que deve ser restritiva e observar o escopo almejado pela Carta Magna.[79]

6.6. **Incentivos Fiscais à Luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal Brasileiro**

Passada a discussão doutrinária e normativa dos incentivos fiscais, faz-se necessário discorrer acerca da interpretação do Supremo quanto ao tema e da aplicação da Legislação Brasileira. Isto torna-se necessário para uma compreensão global do cenário dos incentivos fiscais no Brasil, bem como das limitações a que estão submissos os entes federados e como estes benefícios impactam e afetam as empresas e a competitividade dos operadores económicos nacionais.

Mesmo o Estado não se sujeitando a todas as regras, princípios e técnicas fiscais ao conceder benefícios fiscais, não significa que alguns princípios e técnicas fiscais não devam ser observadas, sob pena de conflitar com a Carta Magna e legislação tributária, uma vez que as conceções de tais incentivos se submetem aos limites estabelecidos naquelas normas. E o desrespeito a estes limites podem criar distorções e privilégios inaceitáveis em um Estado democrático de direito que além de outros objetivos busca a neutralidade fiscal.

Neste sentido a CFRB prevê que Federação e seus entes submetem-se em todas as esferas e poderes aos seguintes princípios: moralidade, legalidade, eficiência, publicidade, impessoalidade e o da isonomia.[80], sendo o princípio da isonomia um dos mais questionado no cenário dos benefícios fiscais. Quanto a este, Canotilho elenca parâmetros para que seja atingida a justa igualdade e afirma que o princípio da igualdade como um direito apenas de natureza negativa não é suficiente para efetivação deste, devendo ser analisados para além da previsão da proibição ao tratamento desigual e quando porventura forem adotadas soluções diferentes, analisar-se-á os fundamentos, motivos e natureza da solução adotada.[81]

Quanto ao princípio da impessoalidade este "*traduz a orientação finalística de toda e qualquer atividade da Administração, impedindo a mera intenção de privilegiar ou prejudicar*

---

[79] Ementa: "O art. 149, § 2º, I, da CF é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. Em se tratando de imunidade tributária, a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com as receitas." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [RE 566.259, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 12-8-2010, P, DJE de 24-9-2010, Tema 52.] Distrito Federal: Supremo Tribunal Federal, 2010.

[80] A constituição prevê no artigo 5º como regra geral o princípio da isonomia, enquanto o artigo 37º destaca os princípios que se aplicam a administração pública. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

[81] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 429.

qualquer cidadão ou qualquer grupo"[82] (CANOTILHO [et al.], 2018, p.1597). Coadunando com este entendimento, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no sentido de que a lei não pode estabelecer privilégio injustificado, que se caracteriza quando os beneficiários são singularizados de tal modo que apenas um, ou parcela ínfima destes, desfrutem da maior parte dos valores destinados ao incentivo fiscal. Entendendo o Supremo que incentivos fiscais singularizados violam frontalmente os princípios da impessoalidade e da igualdade.[83]

Outro ponto que o STF pacificou entendimento foi quanto a revogação ou alteração dos benefícios fiscais que ocasionarem o aumento indireto, devendo assim observar as regras previstas no artigo 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, as quais determinam que os Estados respeitem o princípio da anterioridade, o qual proíbe a cobrança de tributo no mesmo ano em que foi publicada a lei que aumentou ou criou o referido tributo. E o princípio da noventena, que proíbe a cobrança do tributo antes de noventa dias da publicação da lei que majorou ou criou o tributo. [84] Nestes casos não se pode argumentar a extra fiscalidade do incentivo fiscal, ainda que este não seja concedido sob condição onerosa. Tal decisão foi tomada pelo Supremo ao discutir a revogação de um benefício fiscal concedido no âmbito estadual sobre ICMS.[85] Ainda, quanto a obrigação de observar o princípio da anterioridade, o STF assevera que:

> "O princípio visa garantir que o contribuinte não seja surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propicia um direito implícito e inafastável ao planejamento. O prévio conhecimento da carga tributária tem como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Assim, toda alteração do critério quantitativo da regra matriz de incidência deve ser entendida como majoração do tributo, de forma que

[82] CANOTILHO J. J. Gomes... [et al.]; outros autores e coordenadores Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck, Gilmar Ferreira Mendes. *Comentários à Constituição do Brasil* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.1597.

[83] Neste caso em concreto foi analisado a lei 8.736/2009 do Estado da Paraíba, que versava sobre o Programa Acelera Paraíba. Porém, o programa singularizava de tal modo os beneficiários que apenas uma única pessoa usufruirá de mais de 75% dos valores destinados ao programa de incentivo fiscal. Consequentemente, foi julgado inconstitucional tal incentivo fiscal, entendendo o STF que o benefício violava os princípios da isonomia e da impessoalidade. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *[ADI 4.259, rel. min. Edson Fachin, j. 3-3-2016, P, DJE de 16-3-2016.]*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. 2016.

[84] CFRB – "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b." BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

[85] "Promovido aumento indireto do ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do art. 150 da Carta. Precedente – medida cautelar na ADI 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasília. [RE 564.225 AgR, rel. min. Marco Aurélio, j. 2-9-2014, 1ª T, DJE de 18-11-2014.] DF: Supremo Tribunal Federal, 2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7259969> Acesso: 26 de junho de 2019.

> tanto o aumento de alíquota quanto a redução de benefício apontem para o mesmo resultado: o agravamento do encargo.” [86]

É natural que exista guerra fiscal quando relacionada a matéria dos incentivos fiscais, em especial quando relacionada ao ICMS, havendo uma disputa interna entre os estados da federação com intuito de atrair investimentos e ou desenvolvimento. Contudo, tais condutas podem trazer enormes prejuízos à Federação e gerar uma concorrência desleal. Então, com a finalidade de reduzir os danos da guerra fiscal, é exigido que a concessão de incentivo, benefício ou isenção fiscal no âmbito do ICMS deve ser precedida da aprovação de convênio[87] firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ[88]). Esses convênios almejam compor eventuais conflitos de interesses entre os Estados federados e ou o Distrito Federal pertinentes a concessão de benefícios fiscais no ICMS e evitar que estados de forma unilateral concedam incentivos tributários.[89]

> ICMS: “guerra fiscal”: concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. A orientação do Tribunal e particularmente severa na repressão a guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalizarão de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2o, II, g; que submete sua concessão a decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (...). As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explicitas limitações. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. Concorrência do *periculum in mora* para a suspensão do ato normativo estadual que, posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convénio ICMS 58/1999, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares, acaba

---

[86] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Informativos STF 2014-2018: teses e fundamentos: direito constitucional / Supremo Tribunal Federal. -- Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2019.Organizado por matérias. p. 472. Modo de acesso: < http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF >.

[87] O convénio celebrado pelos Estados e Distrito Federal deve observar os requisitos estabelecidos na lei complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

[88] Decreto n° 7.482, de 16 de maio de 2011, Art. 33. “O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2° , inciso XII, alínea g e Lei Complementar n° 24, de 7.1.1975).” Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ#:~:text=O%20Conselho%20Nacional%20de%20Pol%C3%ADtica,de%20concess%C3%A3o%20ou%20revoga%C3%A7%C3%A3o%20de>.

[89] Para mais informações sobre a exigência do convênio no âmbito do CONFAZ e sobre Guerra Fiscal, vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed./ Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. – São Paulo: Noeses, 2014. p. 56-67.

> por agravar os prejuízos igualmente acarretados a economia e as finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, as quais, por forca da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.
>
> [ADI 2.377 MC, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 22-2-2001, P, DJ de 7-11-2003.][90]

A competência tributária do ICMS atribuída aos Estados e Distrito Federal não se confundem com os convênios supracitados, pois estes constituem uma etapa no procedimento legislativo referente a instituição ou revogação do incentivo fiscal. Consiste então na permissão que os convénios conferem aos Entes da Federação para atuarem na competência extrafiscal do ICMS, cabendo a esses Entes a criação da lei que institua o benefício fiscal do ICMS. A exigência dos convénios como pressuposto no processo que precede a instituição dos incentivos fiscais do ICMS se coaduna com o princípio federativo e revela-se ferramenta importante na preservação da harmonia da federação e no combate a Guerra Fiscal.[91]

A aprovação do convénio não vincula o Estado[92] a criar o benefício fiscal aprovado, apenas autoriza a criação do incentivo, sendo competência exclusiva do Estado-Membro e ou Distrito Federal tributar ou isentar determinada hipótese de incidência. Pois, o convénio não pode instituir isenções, benefícios fiscais e ou revogá-los, cabe ao Convénio apenas autorizar criação ou revogação do benefício fiscal, sem adentrar na competência tributaria dos respetivos membros.[93]

Os Convénios têm como principais propósitos evitar: a) Guerra fiscal; b) a concorrência desleal; c) preservar a harmonia entre os Membros da federação. Por isso, tal mecanismo constitui etapa prévia e obrigatória para que os Estados-Membros e o Distrito Federal estejam autorizados a criar e/ou eliminar benefícios fiscais, minimizando-se assim eventuais efeitos danosos que porventura os incentivos pudessem causar.

Os objetivos extrafiscais podem estar ligados a todos os impostos, porém, especial atenção é dada ao ICMS, seja por suas características intrínsecas, seja pela essencialidade que Constituição o atribuiu, tornando-o forte instrumento na política extrafiscal, especialmente como mecanismo de fomento ao desenvolvimento regional e económico. Ainda, por ter o ICMS a incidência não-

---

90 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 2.377 MC, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 22-2-2001, P, DJ de 7-11-2003.] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003.

91 PIVA. Sílvia Helena Gomes. Incentivos Fiscais: uma nova visão normativa. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 248-250.

92 "ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo CONFAZ. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sumário sentido formal para dispor sobre a matéria. (...) Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [RE 630.705 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 11-12-2012, 1ª T, DJE de 13-2-2012.] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2012.

93 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 236.

cumulativa, compensando-se o valor devido do imposto na referida operação de circulação de mercadorias, com o recolhido nas operações anteriores, seja pelo mesmo ou por outro Membro da Federação, com isso observa-se que o Imposto Estadual impacta não só a cadeia relativa a circulação de mercadorias, como também os Estados e o Distrito Federal, os quais cabem recolher o tributo em tela.[94]

Assim, sendo o ICMS um dos principais impostos utilizados para concretização dos objetivos extrafiscais dos Estados e do Distrito Federal, também é um Imposto com forte impacto na concorrência entre os operadores económicos e na Guerra Fiscal entre os Membros da Federação, é de suma importância a deliberação previa da matéria no âmbito do CONFAZ para que eventuais efeitos danosos dos benefícios fiscais sejam mitigados. Entendimento este ratificado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme acórdão:

> ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros: o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. (...) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.
> [ADI 1.247 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 17-8-1995, P, DJ de 8-9-1995.][95]

Ante o exposto, surge inconstitucional não apenas a criação ou revogação de benefícios fiscais sem seguir o rito antecedente previsto na lei complementar nº 160/2017, mas também, a ampliação do incentivo fiscal de forma unilateral, ainda que, a criação do incentivo ampliado tenha sido autorizada pelo CONFAZ. Pois, decisão unilateral que amplia o benefício fiscal extrapola o alcance do incentivo tributário aprovado pelo convénio, ficando ausente o requisito da participação social e dos Entes da Federação nas políticas extrafiscais do ICMS.[96]

A exigência da participação dos Estados na autorização prévia do benefício fiscal visa resguardar o pacto federativo, manter a harmonia fiscal e evitar competição fiscal entre os Membros da Federação. Razão pela qual a ausência da aprovação do incentivo em deliberação do CONFAZ é

---

94 CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed./ Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. – São Paulo: Noeses, 2014. p. 92-97.

95 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 1.247 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 17-8-1995, P, DJ de 8-9-1995.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 1995.

96 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Informativos STF 2014-2018 [recurso eletrônico]: teses e fundamentos: direito tributário / Supremo Tribunal Federal. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2019.Organizado por matérias. p. 57. Modo de acesso: < http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF >.

considerada hipótese que induz a Guerra Fiscal, por isso, incompatível com a Constituição Brasileira.[97]

Ainda, é vedado pela Constituição Federal a conceção de benefícios fiscais singularizados, quando este não é disponível para outros operadores que se encontram em situação semelhante, mas apenas para contribuinte específico ou ainda que disponível para outros operadores e ou setor, privilegia demasiadamente contribuinte específico. Nestes casos, o STF decidiu que o benefício fiscal com essa característica deve ser considerado inconstitucional, pois fere os princípios da isonomia e igualdade, constituindo verdadeiro privilégio fiscal. Conforme assevera a decisão:

> "Incentivo fiscal. Esportes. Automobilismo. Igualdade tributária. Privilégio injustificado. Impessoalidade. Lei 8.736/2009 do Estado da Paraíba. Programa Acelera Paraíba. (...) A Lei estadual 8.736/2009 singulariza de tal modo os beneficiários que apenas uma única pessoa se beneficiaria com mais de 75% dos valores destinados ao programa de incentivo fiscal, o que representa evidente violação aos princípios da igualdade e da impessoalidade. A simples fixação de condições formais para a concessão de benefício fiscal não exime o instrumento normativo de resguardar o tratamento isonômico no que se refere aos concidadãos."
>
> [ADI 4.259, rel. min. Edson Fachin, j. 3-3-2016, P, DJE de 16-3-2016.][98]

A igualdade tributária está expressa no art. 150, inciso II da CRFB, por este princípio é proibido aos entes da federação "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos". A norma Constitucional veda que contribuintes em condições semelhantes sejam tratados de forma diferentes e tenham benefícios incompatíveis com os princípios fiscais ora estabelecidos.[99]

Contudo, o princípio da igualdade poderá ser mitigado quando os contribuintes não estejam em situações semelhantes. A mitigação da igualdade tributária se dará tanto pela capacidade

---

97 "A competência legislativa de Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (art. 24, IX, da CRFB/1988) autoriza a fixação, por lei local, da possibilidade de concessão de bolsas de estudo a professores, em aprimoramento do sistema regional de ensino. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela LC 24/1975, recepcionada pela atual ordem constitucional. *In casu*, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei 11.743/2002, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a CF de 1988. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei 9.868/1999)." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 2.663, rel. min. Luiz Fux, j. 8-3-2017, P, DJE de 29-5-2017.] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017.

98 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [ADI 4.259, rel. min. Edson Fachin, j. 3-3-2016, P, DJE de 16-3-2016.] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2016.

99 FERRAZ. Diogo [et. Al.]. *Curso de Jurisprudência Tributária*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019. p. 55.

contributiva dos contribuintes, quanto pelos objetivos extrafiscais, incluído neste os benefícios fiscais. Exemplo típico da mitigação do princípio da igualdade está relacionado a isenção de IPI sobre a produção do álcool e do açúcar destinada aos produtores qualificados como beneficiários dos do programa de incentivo fiscal regional da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM)[100], enquanto os demais estados e região tem taxa do tributo de até 18%. Os incentivos buscam desenvolver socioeconomicamente regiões que historicamente são menos privilegiadas e desenvolvidas.[101]

O controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais estabelecidos, em última instância, será exercido pelo poder judiciário, este, porém, deve respeitar a omissão legislativa quanto aos contribuintes não alcançados pela norma jurídica. Cabendo ao judiciário, quando for o caso, apenas declarar a inconstitucionalidade ou constitucionalidade do incentivo fiscal, não sendo permitida através de decisão judicial interpretação extensiva do benefício fiscal para que o contribuinte ainda que não beneficiado pela norma, seja contemplado a isenção. [102]

Ao judiciário cabe jugar os aspetos materiais e formais do incentivo fiscal, bem como os requisitos legais para sua instituição. A extensão de benefício fiscal a contribuinte não contemplado pela norma, quando realizada por vias judiciais, é considerada uma invasão da competência legislativa pelo judiciário, ainda que realizada sob o manto de efetivação do princípio da isonomia fiscal, pois não cabe ao STF realizar a integração da norma, mas apenas declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, caso verifique que esta fere o princípio da isonomia fiscal.[103]

---

[100] A SUDAM e a SUDENE são autarquias federais criadas para que através de políticas fiscais, estimulem o desenvolvimento regional da Amazônia Legal e do Nordeste, respectivamente. Disponível em: <https://www.mdr.gov.br/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais/area-de-atuacao> no dia 22/08/2020.

[101] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [RE nº 592.145, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 05/04/2017, DJ 01/02/2018] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2018.

[102] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [RE nº 405.579, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01/12/ 2010, DJ 04/08/2011] Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314313685&ext=.pdf> no dia 22/08/2020.

[103] FERRAZ. Diogo [et. Al.]. *Curso de Jurisprudência Tributária*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019. p. 67.

6.7. **Principais Incentivos Fiscais Adotados pelo Brasil**

6.7.1. **Regime de tributação diferenciado para as microempresas, pequenas empresas e o micro empreendedor individual**

O Simples Nacional é um regime fiscal especial aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte. O regime está previsto na lei complementar nº 123/2006 (Lei Geral da Micro e Pequena Empresa), buscando esse benefício fiscal reduzir a carga tributária e as obrigações acessórias sobre as empresas que são classificadas como microempresa e empresa de pequeno porte.

A redução da carga tributária se deve a taxa de tributo reduzidas e a criação de formato facilitado na apuração dos seguintes tributos: IPI, ICMS, ISS, CSLL, IRPJ, PIS/Pasep, Cofins, e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). Pois, a apuração é feita com base no facturamento da empresa e os tributos abrangidos são recolhidos mediante documento único de arrecadação (DAS).

Enquanto nos demais Regimes de Apuração os recolhimentos dos tributos são realizados em diversas esferas da administração, ensejando em inúmeras obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes, bem como, taxa de tributo maiores e uma carga tributária final mais alta, o regime especial apresenta redução significativa na carga fiscal e no cumprimento das obrigações acessórias, resultando diretamente em um menor custo operacional. Logo, a empresa não beneficiária do regime diferenciado em comparação com as microempresas e empresas de pequeno porte suportará um maior ónus fiscal em suas operações.

O regime diferenciado aplicado a empresa de pequeno porte tem por base normativa o previsto na Constituição, artigo nº 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179, os quais traçam as diretrizes para o regime favorecido reservado a esses contribuintes, bem como a Lei Complementar nº 123/2006 instituidora do regime diferenciado objetiva a redução da carga tributária e simplificação das obrigações acessórias suportadas pelas empresas enquadradas no regime.

O tratamento jurídico diferenciado dispensado as empresas beneficiárias está em harmonia com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois o Simples Nacional foi instituído para efetivar o princípio da capacidade contributiva ao estabelecer que empresas com menor capacidade económica e contributiva, contribua de acordo com sua respetiva capacidade, sem que isso afete demasiadamente o desenvolvimento de sua atividade económica e ela possa ter melhor capacidade de atuar sob o regime de concorrência competindo com grandes *players* do mercado.[104]

Portanto, é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro o regime diferenciado e facultativo, dispensado às pequenas e microempresas para atingir os objetivos extrafiscais

[104] STF, *A Constituição e o Supremo*, 6ª Ed. pg 1401 [RE 627.543, rel. min. Dias Toffoli, j. 30-10-2013, P, DJE de 29-10-2014, Tema 363.].

almejados pela Constituição Federal. Apesar da aparente vantagem competitiva concedida aos contribuintes beneficiários do regime fiscal ora explicitado, este almeja concretizar no plano facto a neutralidade fiscal e a manutenção da livre concorrência. Exercido através de política tributária extrafiscal, com incentivo e desburocratização ao desenvolvimento do pequeno empreendimento, para que este tenha condições de concorrer com empresas de maior porte.

Por fim, tal tratamento privilegiado em sua essência é congruente com o princípio da isonomia e este pode ser classificado em sua dimensão formal, que consiste em não haver tratamentos privilegiados, ou classificado no aspeto material, o qual requer que sejam feitas descriminações legais, com o intuito de suprir as desigualdades e situações de vulnerabilidade impostas no plano fático. Conforme, FERRAZ [et. Al.] o princípio da isonomia em sua *"dimensão material tem a ver com o uso extrafiscal do tributo, ou seja, a atividade tributária como ferramenta estatal na busca pela igualdade de possibilidades."*[105]

6.7.2. **P D&I (Incentivo Fiscal à Pesquisa, Desenvolvimento e Investigação)**

Os incentivos fiscais à pesquisa, desenvolvimento e investigação (PD&I) visam estimular desenvolvimento e investimento do setor privado em pesquisa, investigação e desenvolvimento tecnológico, tanto na criação e elaboração de novos produtos, como na industrialização e fabricação. E para fazer valer o direito ao incentivo fiscal de PD&I o desenvolvimento deverá implicar na melhora da competitividade da empresa e ou produto no mercado, resultando na entrega de um produto e ou serviço com maior valor agregado e tecnologia.

Das fases do processo produtivo com maiores incertezas quanto ao posterior resultado económico positivo, destacam-se as de investigação, pesquisa e desenvolvimentos, pois o processo de criação envolve riscos, testes, investimentos e na pior das hipóteses a inviabilidade do produto ou serviço. Esta fase de PD&I tende a ser custosa para empresa e o retorno económico do investimento não se dá de forma imediata, por isso, o incentivo fiscal em PD&I assume relevante papel no desenvolvimento desse setor, já que desonera o custo dessa atividade e direciona o comportamento dos agentes económicos a investirem e inovarem no desenvolvimento tecnológico.

Ainda, segundo a Doutora GLÓRIA TEIXEIRA, incentivos fiscais em P&D são de suma importância, pois apesar do desenvolvimento económico e social depender de diversas variáveis, talvez um dos fatores com maior impacto neste seja o PD&I, assim diversos Estados tem investido em aperfeiçoar o ambiente socioeconómico e tecnológico com políticas extrafiscais, com o objetivo de direcionar o comportamento e atividade do operador económico para melhorar o ambiente da

[105] FERRAZ, Diogo [et. Al.]. *Curso de Jurisprudência Tributária.* 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 55.

competitividade empresarial através da pesquisa, desenvolvimento e investigação, *"apresentando-se os benefícios fiscais como uma das formas mais precisas de atingir esse objetivo".*[106]

No Brasil os incentivos fiscais à PD&I são regulamentados pela Lei nº 11.487, de 15 de junho de 2007, denominada como "Lei do Bem". O benefício fiscal garante o direito de excluir parcialmente ou em até duas vezes o valor utilizado na pesquisa e desenvolvimento, do lucro líquido, quando na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O beneficiário é contemplado com: a) redução de 50% do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a compra de máquinas, equipamentos, e aparelhos destinados à P&D; b) depreciação integral, dos equipamentos destinados ao desenvolvimento e a pesquisa tecnológica e inovação; c) taxa do tributo zero do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior para o registro de marcas, patentes e propriedade intelectual; d) dedução dos custos e despesas operacionais com P&D, dentre outros benefícios fiscais.[107]

6.7.3. **Incentivos fiscais no âmbito da tecnologia da informação e comunicação (*ITC program*)**

Em dezembro de 2013 União Europeia questionou perante *World Trade Organization (WTO)* alguns dos incentivos fiscais do Brasil relacionados a tecnologia da informação e comunicação, que conjuntamente são denominados pela *WTO* de programas ITC ou *ITC program*. A União Europeia alegou que os benefícios fiscais concedidos pelo Brasil não estavam de acordo com o *General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)* e concediam tratamento preferencial aos produtos e produtores nacionais, aos beneficiários de tais incentivos fiscais, não dispensando assim o mesmo tratamento ao produto/produtor estrangeiro. Em julho de 2014 o Japão ingressou com a *Dispute Settlement* nº 497 perante a *WTO*, também questionando o programa brasileiro ITC.[108]

Os questionamentos referentes aos incentivos direcionados a tecnologia da informação e comunicação, dentre outros incentivos que já não estão em vigor, versaram sobre os benefícios fiscais a seguir:

a) Incentivos a Informática: A lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991 e posteriormente a lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001, concediam benefícios fiscais relacionados aos produtos e

---

[106] TEIXEIRA. Glória. Manual de Direito Fiscal – 5ª ed. (Manuais universitários). Almedina. Porto-PT. 2018. p. 253-254.

[107] *Vide* artigos 17º e 19º "Lei do Bem". BRASIL. Lei nº 11.487, de 15 de junho de 2007. Lei do Bem. Brasília, DF. jun. 2007.

[108] *WTO. WT/DS472/R, WT/DS497/R. Brazil: Certain Measures Concerning Taxation and Charges. Report of the painel.* Disponível no dia 23 de agosto de 2020, em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/472_497r_e.pdf>.

produtores na área da informática, no entanto, obrigava a aplicação de parte do facturamento bruto obtido da venda dos bens incentivados, após deduzidos os impostos, na área de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), para que em contrapartida o contribuinte tivesse uma redução no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como outros benefícios fiscais para as empresas de automação industrial, hardwares e telecomunicações. Para a fruição do benefício seriam observados tanto o Processo Produtivo Básico, bem como o investimento em um percentual do facturamento de empresa em P&D, em contrapartida aos benefícios tributários recebidos, sendo as contrapartidas condição *sine qua non* para que o contribuinte pudesse fruir do incentivo fiscal a informática.[109]

b) Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores e *Displays* (PADIS): O Programa é um benefício fiscal federal que tem por objetivo induzir e atrair investimentos no setor de energia renovável e na produção de *displays* e semicondutores, tais como células e painéis solares, incluindo-se os insumos utilizados na produção do produto. O PADIS reduziu a zero das taxas do IPI, PIS, COFINS, e II incidentes na importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado e necessários a produção dos semicondutores e *displays*, incluindo-se também os *softwares* computacionais e insumos destinados ao processo produtivo.[110]

O painel da *WTO* julgou que os incentivos fiscais no âmbito do *ITC program* são incompatíveis com o Acordo Geral de Tarifas e Comércio e violam alguns artigos do Acordo internacional ao estabelecer discriminação entre produtos similares com base no país de origem e/ou país de destino do produto, pois não estendia incondicionalmente para produtos semelhantes, nem para os outros países membros da Organização Mundial do Comercio. Com isso, os benefícios fiscais eram direcionados, violando assim um dos princípios basilares do *GATT*, qual seja, o princípio nação mais favorecida.*[111]*

---

[109] Para mais informações sobre os incentivos fiscais para o setor da informática, anterior ao cumprimento das recomendações da *WTO*, vide: lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991 e a lei nº 10.176, de 11 de janeiro de 2001.

[110] Para mais informações sobre o PADIS, anterior ao cumprimento das recomendações da *WTO*, vide: Decreto nº 6.233, de 11 de outubro de 2007, bem como as portarias Interministeriais: a) MCTI/MDIC nº 1.045, de 02.10.2014 e b) MCTI nº 1.309, de 19.12.2013. Disponível no dia 23 de agosto de 2020, em: <http://www.mctic.gov.br/mctic/opencms/tecnologia/incentivo_desenvolvimento/padis_patvd/Programa-de-Apoio-ao-Desenvolvimento-Tecnologico-da-Industria-de-Semicondutores-PADIS.html>.

[111] Trecho do Painel, versão oficial em inglês: *"a) The Informatics, Digital Inclusion, PATVD and PADIS programmes constitute traderelated investment measures, and the aspects of these programmes found to be inconsistent with Article III:2 and III:4 of the GATT 1994 are also inconsistent with Article 2.1 of the TRIMs Agreement; b) The tax exemptions, reductions and suspensions granted under the Informatics, PADIS, PATVD and Digital Inclusion programmes are subsidies within the meaning of Article 1.1 of the SCM Agreement which are contingent upon the use of domestic over imported goods within the meaning of Article 3.1(b) of the SCM Agreement, and thus are prohibited subsidies, inconsistent with Articles 3.1(b) and 3.2 of the SCM Agreement; and Those aspects of the PATVD programme found to be inconsistent with the GATT 1994 and the TRIMs Agreement are not justified under Article XX(a) of the GATT 1994." WTO. WT/DS472/R, WT/DS497/R. Brazil: Certain Measures Concerning Taxation and Charges. Report of the painel*. p. 306. Disponível no dia 23 de agosto de 2020, em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/472_497r_e.pdf>.

O Princípio da nação mais favorecida consiste em tratar os Estados-membros da *WTO* e seus produtos com maior isonomia, assim o incentivo fiscal concedido por um país a outro deverá estar disponível a todos os países-membros e produtos de forma automática, ainda que esses Estados-membros não tenham participado da negociação ou instituição do referido benefício. A finalidade dessa previsão do *GATT* é proibir discriminação entre produtos semelhantes e que tenham como origem ou destino os diferentes países signatários.[112]

Assim, a regra da nação mais favorável assegura aos membros da *WTO* a livre concorrência e neutralidade fiscal, garantindo igualdade de oportunidade de competição, evitando-se que os países membros se utilizem dos mecanismos da política extrafiscal através dos benefícios fiscais para privilegiar produtos e agentes económicos locais, para que estes tivessem maior vantagem competitiva em razão do menor custo tributário suportado.[113]

O princípio da nação mais favorecida tem norteado as relações comerciais internacionais, sendo "*um princípio que há muito é considerado base fundamental do GATT e um dos pilares do sistema do comércio internacional da WTO*"[114], alcançado não só as medidas tarifárias previstas nas Listas de Concessões, como também benefícios fiscais que possam causar distorções na livre concorrência e competitividade entre os produtos e empresas dos diversos países signatários do *GATT.*

Os benefícios supracitados também violaram o princípio do tratamento nacional, este que é uma das bases do comercio internacional, que conforme SILVA (2016) "*tem por finalidade garantir a neutralidade concorrencial interna entre produtos/produtores locais e similares estrangeiros, ao proibir que um produto importado seja mais onerado do que o seu similar produzido localmente.*"[115] Isso evitará o protecionismo que se utiliza de normas tributárias para privilegiar as

---

[112] Versão oficial em inglês, Art. I, § 1º do *GATT*: *"1. With respect to customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation or exportation or imposed on the international transfer of payments for imports or exports, and with respect to the method of levying such duties and charges, and with respect to all rules and formalities in connection with importation and exportation, and with respect to all matters referred to in paragraphs 2 and 4 of Article III, any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties". GENEVE. Multilateral Agreement nº GATT 47, de 30 de outubro de 1947. GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE.* [S. l.], 1947. Disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf. Acesso em: 29 ago. 2020.

[113] SILVA, Eric Moraes Castro e. *Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos Painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC*. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 13, n. 3, 2016 p. 217.

[114] Tradução livre do autor. Versão original em inglês: *"[a] principle that has long been a cornerstone of the GATT and is one of the pillars of the WTO trading system". Relatório do Órgão de Apelação em Canada: Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/ AB/R, WT/DS142/AB/R*, parágrafo 69. p. 23.

[115] SILVA, Eric Moraes Castro e. *Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos Painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC*. Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 13, n. 3, 2016 p. 221.

empresas e produtos nacionais, pois garantirá igualdade de competição e livre concorrência entre produtos nacionais e produtos importados.

O princípio do tratamento nacional proíbe que um Estado estabeleça tratamento fiscal favorecido para produtos nacionais em detrimento dos similares importados ou eleve a carga fiscal de empresas internacionais ou do capital internacional em relação ao equivalente local. O princípio é disciplinado pelo artigo 3º do *GATT* que limita a competência fiscal dos países-membros da *WTO* ao proibir que se utilizem dos tributos internos e políticas tributárias para favorecer a produção nacional em prejuízo da estrangeira.[116]

Logo, ante as violações do programa ITC a alguns dos artigos do *GATT*, surgiu a necessidade de o Brasil alterar os benefícios fiscais do programa ITC, a fim de que não causassem distorções na concorrência e no comércio internacional. Então, no ano de 2019 o Brasil cumpriu as recomendações realizadas pela *WTO* e adequou os incentivos fiscais às regras do *GATT* por meio da edição da lei nº 13.969 de 26 de dezembro de 2019, que dispõe sobre a política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, alterando as disposições das leis anteriores que eram conflitantes com o *GATT* e prejudiciais a competitividade.[117]

6.7.4. **Benefícios Fiscais Regionais (Sudene, Sudan e Suframa)**

Em um país com dimensões continentais como o Brasil é natural que algumas regiões se desenvolvam mais socioeconomicamente do que outras, seja pela infraestrutura, capital social e económico, qualificação técnica dos trabalhadores, localização geográfica, sistema tributário, dentre tantos outros fatores que podem contribuir para o desenvolvimento de uma região.

---

[116] *GATT*, artigo 3º: "1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional. 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.".

[117] Versão original em inglês: *"With relation to the findings on the Informatics and PADIS programmes, the Government of Brazil has enacted Law 13.969 of 26 December 2019, bringing those measures into conformity within the agreed RPT. Brazil is therefore in full compliance with the DSB recommendations and rulings in this dispute."*
WTO. Brazil – Certain Measures Concerning Taxation And Charges Status, Report Regarding Implementation of the DSB Recommendations And Rulings by Brazil. Addendum, WT/DS472/16/Add.2. Disponível no dia 23 de agosto de 2020 em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=260539,260264,259523,258797,254148,251708,250859,250534,250430,250405&CurrentCatalogueIdIndex=0&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True>.

Assim, para que estas regiões menos favorecidas se tornem mais atrativas e se desenvolvam, o governo brasileiro faz uso dos benefícios fiscais regionais. Tais incentivos são instrumentos da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR), instituída pelo Decreto nº 9.810 de 30 de maio de 2019, tendo por objetivo reduzir as desigualdades sociais, económicas e regionais através da criação de incentivos fiscais e financeiros que resultem no desenvolvimento regional, melhoria da qualidade de vida, desenvolvimento económico e geração de renda.[118]

O parágrafo único, do artigo 1º do decreto supracitado afirma que: *"PNDR tem seu fundamento na mobilização planejada e articulada da ação federal, estadual, distrital e municipal, pública e privada, por meio da qual programas e investimentos da União e dos entes federativos, associadamente, estimulem e apoiem processos de desenvolvimento."* A mobilização planejada visa estimular o desenvolvimento socioeconómico das macrorregiões da Amazônia, Nordeste/Semiárido e Centro-Oeste.[119]

A política extrafiscal que tem por objetivo a geração de empregos, melhoria na qualidade de vida e o desenvolvimento socioeconómico utiliza-se dos seguintes benefícios fiscais: redução do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) em até 75% para novos empreendimentos, reinvestimentos do IRPJ, redução de 12,5% do IRPJ aos empreendimentos antigos, depreciação acelerada, crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, isenção do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante.[120]

Os benefícios fiscais regionais são destinados as áreas das Superintendências de Desenvolvimento Amazônia (Sudam) e do Nordeste (Sudene), devendo o operador económico obrigatoriamente possuir instalações nas áreas abrangidas pela SUDAM e SUDENE, bem como a atividade desenvolvida deverá ser considerada como prioritária para o desenvolvimento socioeconómico local.[121] Ainda, há a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa),

---

[118] Para mais informações sobre o PNDR, vide: BRASIL, decreto nº 9.810, de 30 de maio de 2019. Brasília, DF. Disponível do dia 24 de agosto de 2020, em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9810.htm>.

[119] Decreto nº 9.810/2019 Art. 5º A PNDR possui abordagem territorial, abrangência nacional e atuação nas seguintes escalas geográficas: I - macrorregional - correspondente ao recorte geográfico das grandes regiões brasileiras, com prioridade para Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com vistas a reduzir as desigualdades inter-regionais; e II - sub-regional - correspondente ao recorte territorial em áreas prioritárias da PNDR, estabelecido para a atuação estatal coordenada, com vistas a reduzir as desigualdades intrarregionais. BRASIL, decreto nº 9.810, de 30 de maio de 2019. Brasília-DF. Disponível do dia 24 de agosto de 2020, em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9810.htm>.

[120] Para mais informações sobre os benefícios fiscais citados, visite o sítio oficial do Ministério do Desenvolvimento Nacional. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: https://www.mdr.gov.br/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais#:~:text=Os%20incentivos%20fiscais%20s%C3%A3o%20instrumentos,o%20desenvolvimento%20econ%C3%B4mico%20e%20social.

[121] BRASIL, Secretaria de Fundos Regionais e Incentivos Fiscais do Ministério da Integração Nacional. *Fundos Regionais e Incentivos Fiscais*, caderno de informações gerenciais. atualizada em agosto de 2015. p. 33-38. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <https://www.mdr.gov.br/images/stories/ArquivosSE/fundosregionais/incentivosfiscais/publicacoes/CADERNO_INFO_GERENCIAIS_14082015.pdf>.

autarquia federal responsável pela administração da Zona Franca de Manaus (ZFM)[122] e por promover o desenvolvimento industrial e económico da região.[123]

6.7.5. **Considerações finais**

Quanto aos incentivos supracitados há poucos estudos que estabeleça o nexo causal entre o benefício fiscal concedido e seus reflexos na competitividade ou eventual dependência que os beneficiários tenham dos incentivos para que desenvolvam suas atividades produtivas e comerciais. Contudo, segundo o ministério da economia, a política extrafiscal relacionada a Zona Franca de Manaus é considerada bem-sucedida, vem demonstrando excelentes resultados e cooperou para o desenvolvimento da região.[124]

Ainda, estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) concluiu que os incentivos fiscais relacionados a ZFM contribuíram para: a) o aumento da renda *per capita;* b) desenvolvimento industrial da região; c) melhoria nos índices de educação; d) melhoria nas condições de moradia da população e desenvolvimento da infraestrutura; e) aumento no índice de empregos formais na região. Ainda se estima que o custo tributário dos incentivos fiscais para o Estado é revertido para a melhoria na qualidade de vida da população, a cada R$ 1,00 (um real) que o estado deixa de arrecadar com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus aumenta mais do que R$ 1,00 (um real), sendo este um indicador positivo, pois a taxa de retorno é maior do que a do custo. [125]

O *Ranking* de Competitividade dos Estados realizou levantamento detalhado sobre a competitividade dos estados brasileiros, a organização sem fins lucrativos traz em seus relatórios anuais índices comparativos da competitividade de cada estado do Brasil. O relatório técnico do ano de 2019 demonstrou que as regiões Norte e Nordeste estão com os piores índices de competitividade. No relatório detalhado é possível verificar que nessas regiões a infraestrutura local

[122] A ZTM tem previsão no art. 40, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. “Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.”

[123] Para mais informações sobre a SUFRAMA, acesse o sítio oficial da autarquia. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/acesso-a-informacao/institucional>

[124] Vide sítio oficial do Ministério da Economia. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm>

[125] HOLLAND. Márcio [et. Al]. *Zona Franca de Manaus Impactos*: Efetividade e Oportunidades. Escola de Economia de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas. FGV, São Paulo. 2019. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/estudo_fgv_zfm_impactos_efetividade_e_oportunidades.pdf>

é menos desenvolvida e os índices sociais e económicos também estão abaixo das demais regiões do país.[126]

Ao analisar o relatório supracitado é possível visualizar que a baixa competitividade da região está atrelada a diversos fatores, em especial ao subdesenvolvimento nas regiões Norte e Nordeste, o que eventualmente justifica as políticas extrafiscais para aquelas regiões, pois os incentivos são normas indutoras do comportamento dos operadores económicos e auxiliam na atração de investimentos para que as regiões menos favorecidas possam se desenvolver e atingir melhor índice de competitividade, bem como, melhores índices sociais e económicos.

Por fim, para melhor compreensão ressalta-se a importância de trazer o gráfico comparativo detalhado do *Ranking* de Competitividade entre os estados da Amazonas (região norte), Pernambuco (região nordeste) e São Paulo (região sudeste). O índice de competitividade é a soma de diversos fatores, desde a solidez fiscal e infraestrutura, a sustentabilidade ambiental, cada parâmetro deste recebe uma pontuação que varia de 0 a 100, o resultado é obtido pela média ponderada entre as notas recebidas nos parâmetros pré-fixados. No ranking abaixo: a) São Paulo (região sudeste) tem melhor desempenho na competitividade, sendo o 1º colocado com 87,4 pontos; b) Amazonas (região norte) na 16º posição, com 43,3 pontos; e c) Pernambuco (região nordeste) na 17º posição, com 42,5 pontos.



Pilares	Amazonas	Pernambuco	São Paulo
Potencial de Mercado	33,9	12,0	88,0
Infraestrutura	0,8	48,4	100,0
Capital Humano	56,2	39,9	64,4
Educação	20,5	44,9	100,0
Sustentabilidade Social	18,5	39,4	91,0
Segurança Pública	56,3	36,0	82,9
Solidez Fiscal	100,0	46,6	70,2
Eficiência da Máquina Pública	56,3	72,3	88,6
Inovação	55,2	32,4	100,0
Sustentabilidade Ambiental	46,3	50,8	89,0

O valor zero pode indicar tanto uma nota baixa para o indicador, quanto a inexistência de dados

Fonte: Ranking de Competitividade dos Estados – Comparativo da competitividade entre os estados da Amazonas, Pernambuco e São Paulo.[127]

[126] *Ranking de Competitividade dos Estados*, Relatório Técnico. Edição 2019. P. 9. Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/7589/1571083510Relatrio_tcnico-RCE.pdf>.
[127] Disponível no dia 24 de agosto de 2020, em: <http://www.rankingdecompetitividade.org.br/comparacao>.

CONCLUSÃO

O Estado exerce sua função reguladora de diversas formas, entre estas através dos incentivos fiscais que buscam direcionar os comportamentos e a alocação dos recursos empresariais, com a finalidade de atrair capital, desenvolver setores económicos ou regiões menos desenvolvidas. Para tanto, são relativizados princípios do Direito Fiscal e adotado princípios do Direito Económico.

Contudo, para uma melhor compreensão desta medida não se pode deixar de lado os efeitos diretos e indiretos que são causados na economia, nos cofres públicos, bem como nos contribuintes. O estudo com uma visão jurídico-económica da matéria pode mitigar os efeitos negativos ocasionados pelos benefícios fiscais e direcionar a conduta do Estado para práticas que produzam resultados mais eficientes e que não ponham em causa princípios como o da igualdade e da neutralidade fiscal.

Pode-se afirmar que os incentivos fiscais têm potencial em ocasionar e agravar diversos problemas na economia, tais como: distorção no livre mercado e na concorrência, concentração de capital, fortalecimento dos monopólios e oligopólios, redução na arrecadação fiscal, tendência em repassar os custos da medida a grande maioria dos contribuintes. Ainda há também uma grande influência dos benefícios fiscais na competitividade, que tende a diminuir.

Logo, ao versar sobre tratamentos tributários seletivos como os benefícios fiscais, constata-se que em alguns casos as distorções e danos causados podem se sobrepor aos possíveis ganhos. Sendo, em última análise, a sociedade a mais penalizada com as consequências dessas medidas, pois suportam além da carga fiscal, as consequências de uma economia pouco competitiva.

Portanto, melhor seria a eliminação dos incentivos fiscais ou a redução drástica desses instrumentos, porém para que estes sejam eliminados ou reduzidos é necessário que se tenha um sistema tributário neutro e competitivo, com um ambiente propício ao empreendedorismo. Com um sistema fiscal mais neutro e sem os incentivos fiscais, haveria um maior estímulo a concorrência, aumentando a competitividade.

No entanto, há países que não tem uma política fiscal competitiva e se utilizam dos benefícios fiscais para atraírem investimentos e se tornarem mais competitivos. O Brasil se enquadra neste exemplo, com um sistema tributário complexo e uma elevada carga fiscal, utiliza-se dos benefícios fiscais para tentar ser mais competitivo e atrair mais investimentos. Nestes casos, a eliminação dos benefícios fiscais, sem tratar dos problemas estruturais, provavelmente mais agravaria a situação fiscal e económica do que melhoraria, pois para uma solução mais eficaz deve haver uma reforma no sistema fiscal como um todo, tornando mais neutro, simples e atrativo.

Não se faz aqui uma defesa no sentido absoluto da não utilização pelo Estado desses instrumentos de intervenção, mas que o seu emprego seja de forma limitada, com restrições ao seu uso, assim como, sejam adotadas medidas efetivas para que se evitem os *free riders* e comportamentos prejudiciais a concorrência. O Estado também deve assegurar o livre mercado e concorrência, evitando-se intervenções e subsídios prejudiciais.

Por fim, mais benéfico seria que os Estados tratassem dos problemas estruturais relacionados aos seus sistemas fiscais ao invés de utilizarem-se dessas medidas paliativas para atração de investimentos, gerando uma dependência dos agentes económicos daquela política extrafiscal. Assim, apenas os incentivos ficais necessários e que comprovadamente trazem bons resultados socioeconómicos deveriam ser mantidos, observando também os acordos internacionais e a legislação local.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRA, Walber de Moura, *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed., Belo Horizonte, Fórum, 2018.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro,* 18ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

ANDRADE, Fernando Rocha, Tese de Doutoramento em Direito, *Benefícios Fiscais: A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

AZEVEDO, Diogo Ricardo Reis, *Curva de Laffer para Portugal, perspetiva de steady state.* Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, 2014.

AZEVEDO, Maria Eduarda, *Direito da Regulação da Economia: a moderna regulação da economia: as entidades reguladoras independentes: a "europeização" da regulação*, Lisboa, Quid Juris, 2017.

BORGES, Gustavo Meira, *Isenções Fiscais*, Conteúdo Jurídico, Brasília-DF, 2013. Disponível em 25.06.2019: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.41934&seo=1>.

BRASIL, decreto nº 9.810, de 30 de maio de 2019, Distrito Federal, DF.

BRASIL, *Lei de Responsabilidade Fiscal*, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

BRASIL, *Lei nº 11.487, de 15 de junho de 2007, Lei do Bem*, Brasília-DF, jun. 2007.

BRASIL, *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional*, Brasília-DF, 1966.

BRASIL, Presidência da República, *Constituição da República Federativa do Brasil*, 8 de outubro de 1988, Brasília, Senado Federal, 2017.

BRASIL, Secretaria de Fundos Regionais e Incentivos Fiscais do Ministério da Integração Nacional. *Fundos Regionais e Incentivos Fiscais, caderno de informações gerenciais*, atualizada em agosto de 2015. Disponível em 24.09.2020: <https://www.mdr.gov.br/images/stories/ArquivosSE/fundosregionais/incentivosfiscais/publicacoes/CADERNO_INFO_GERENCIAIS_14082015.pdf>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF), *A Constituição e o Supremo. Supremo Tribunal Federal. – 6. ed. atual. até a EC 99/2017* – Brasília, STF, Secretaria de Documentação, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF), *Informativos STF 2014-2018*: *teses e fundamentos: direito tributário*, Brasília, STF, Secretaria de Documentação, 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[AC 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. min. Cezar Peluso, j. 27-6-2007, P, DJ de 31-8-2007.]*, Distrito Federal, STF, 2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 1.247 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 17-8-1995, P, DJ de 8-9-1995.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 2.377 MC, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 22-2-2001, P, DJ de 7-11-2003.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 4.259, rel. min. Edson Fachin, j. 3-3-2016, P, DJE de 16-3-2016.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 5.472, rel. min. Edson Fachin, j. 1º-8-2018, P, DJE de 14-8-2018.]* Distrito Federal, STF, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[ADI 2.663, rel. min. Luiz Fux, j. 8-3-2017, P, DJE de 29-5-2017.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE 582.926 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, 1ª T, j. 10-5-2011, DJE 100 de 27-5-2011.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE 630.705 AgR, rel. min. Dias Toffoli, j. 11-12-2012, 1ª T, DJE de 13-2-2012.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE nº 405.579, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01/12/ 2010, DJ 04/08/2011]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE nº 592.145, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 05/04/2017, DJ 01/02/2018]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE 253.472, rel. p/ o ac. min. Joaquim Barbosa, j. 25-8-2010, P, DJE de 1º-2-2011.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE 564.225 AgR, rel. min. Marco Aurélio, j. 2-9-2014, 1ª T, DJE de 18-11-2014.]*, Brasília, Supremo Tribunal Federal, 2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *[RE 566.259, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 12-8-2010, P, DJE de 24-9-2010, Tema 52.]*, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Repercussão Geral Tema nº 329, [RE 627.815, Relatora: Min. Rosa Weber., P, DJE de 01-10-2013]*, Brasília, DF, Supremo Tribunal Federal, 2013. Disponível em 08.07.2020: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+627815%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+627815%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a5kwrb2>.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Súmula nº 544*, Brasília, Supremo Tribunal Federal.

CANOTILHO J. J. Gomes [et al.], outros autores e coordenadores Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck, Gilmar Ferreira Mendes, *Comentários à Constituição do Brasil*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2018.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra, Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa, *Temas de direito tributário*, Alba, v., III.

CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017, São Paulo, Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 30ª edição, São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: linguagem e método*, 7ª ed., revista São Paulo, Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, 2ª ed., Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, Noeses, 2014.

COSTA, Regina Helena, *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2015.

CREPALDI, Silvio, *Planejamento Tributário: teoria e prática*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva Educação, 2019.

FERRAZ, Diogo [et. Al.], *Curso de Jurisprudência Tributária*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019.

FORGIONI, Paula A., *Os Fundamentos do Antitruste*, 10º ed., revisada e atualizada, São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018.

FRANÇA, Marlene Helena de Oliveira, *Uma Análise do Inciso IV do Artigo 170 da Constituição Federal*, Revista da PGBC, V. 12, N. 2, dezembro de 2018.

FRIEDMAN, Milton and FRIEDMAN, Rose D., *Capitalism and Freedom, 40th. anniversary ed., Chicago, The University of Chicago Press, United State of America*, 2002.

FRIEDMAN, Milton e FRIEDMAN, Rose D., *Livre para Escolher*, tradução Ligia Filgueiras, 1ª ed., Rio de Janeiro, Record, 2015.

GENEVE, General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), 1947. Disponível em 28.08.2020: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf.>.

GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 8ª Ed., Coimbra, Almedina, 2017.

HOLLAND, Márcio [et. Al], *Zona Franca de Manaus Impactos: Efetividade e Oportunidades*, Escola de Economia de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas (FGV), São Paulo, 2019. Disponível em 24.08.2020: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/estudo_fgv_zfm_impactos_efetividade_e_oportunidades.pdf>.

KIRZNER, Israel M., *Competição e Atividade Empresarial*, tradução de Ana Maria Sarda, São Paulo, Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, *Introdução ao planejamento tributário*, São Paulo, Malheiros, 2014.

MACIEL, Marcelo Sobreiro, *Política de Incentivos Fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*, Consultoria Legislativa, Brasília, Câmara dos Deputados, Brasil, 2010.

MARIANO, C., *A boa-fé e o direito adquirido como obstáculos ao ressarcimento ao Erário diante da rescisão de sentenças judiciais: o caso dos planos econômicos*, Revista Controle, Doutrina e Artigos, v. 11, n. 1, 2013.

MELO, José Eduardo Soares, *ICMS: Teoria e Prática*, 14ª ed., revisada e atualizada, Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2018.

MISES, Ludwig von, *Ação Humana: Um Tratado de Economia*, São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.

MISES, Ludwig von, *Intervencionismo, uma Análise Econômica*, São Paulo, Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2010.

MORAES, Alexandre, *Direito Constitucional*, 33ª ed., São Paulo, Atlas, 2017.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª ed., reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019.

OCDE (2018), *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 5th meeting of the Inclusive Framework in Lima, Peru on 27 – 28 June 2018*. Disponível em 08.07.2020: <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>.

OECD (2016), *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, *OECD Publishing*, *Paris*. Disponível em 09.07.2020: <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en.>.

OECD (2018), *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*, *OECD Publishing*, *Paris*. Disponível em 01.06.2018: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290716-pt.>.

OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em 09.07.2020: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

PAULSEN, Leandro, *Curso de Direito Tributário Completo*, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2020.

PERALTA, Carlos E., *Princípios Constitucionais Tributários como Limitações ao Poder de Tributar,* Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017. Disponível em 28.07.2019: < https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489>.

PIVA, Sílvia Helena Gomes, *Incentivos Fiscais: uma visão normativa*, Salvador, JusPodivm, 2018.

PORTUGAL, *Ministério das Finanças. Conselho Superior de Finanças - Reavaliação dos benefícios fiscais: relatório do grupo de trabalho constituído pelo Despacho n.º 130/97-XIII do Ministro das Finanças*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998.

Ranking de Competitividade dos Estados, *Relatório Técnico*, Edição 2019. Disponível em 24.08.2020: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/7589/1571083510Relatrio_tcnico-RCE.pdf>.

SACHSIDA, Adolfo e outros, *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*, Organizador: Adolfo Sachsida, Brasília, IPEA, 2017.

SANTOS, António Carlos, *Direito económico*, 7ª ed. Coimbra, Almedina, 2014.

SILVA, Eric Moraes Castro, *Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos Painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC,* Revista de Direito Internacional, Brasília, v. 13, n. 3, 2016.

TEIXEIRA, Glória e outros, *Lexit - Códigos Anotados & Comentados – LGT*, 1ª Ed., Porto, Ginocar Produções, 2015.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2018.

WTO, WT/DS139/ AB/R, WT/DS142/AB/R, World Trade Organization, 2000. Disponível em 28.08.2020: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=12006,834,49971,53156,31706,34722,28293,9185,24385,27360&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True>.

WTO, WT/DS472/16/Add.2, World Trade Organization, 2020. Disponível em 28.08.2020: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=260539,260264,259523,258797,254148,251708,250859,250534,250430,250405&CurrentCatalogueIdIndex=0&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True>.

WTO, WT/DS472/R, WT/DS497/R, Brazil: Certain Measures Concerning Taxation and Charges. Report of the painel. Disponível em 23.08.2020: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/472_497r_e.pdf>.