

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS TELES BENTES

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Maceió  
2018

LUCAS TELES BENTES

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

Dissertação de mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, como requisito necessário para a obtenção de grau de Mestre em Direito Público com ênfase em Direito fundamental dos contribuintes.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Maceió  
2018

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**  
Bibliotecário Responsável: Marcelino de Carvalho

B475i Bentes, Lucas Teles.  
Incentivos fiscais de ICMS e o princípio da livre concorrência / Lucas Teles Bentes. -  
2019.  
141 f.

Orientador: Gabriel Ivo.  
Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de  
Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2018.

Bibliografia: f. 135-141.

1. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 2. Incentivo Fiscal. 3. Livre  
concorrência. 4. Direito Tributário. 5. Caráter extrafiscal. I. Título.

CDU: 342.99:336.225.2

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUCAS TELES BENTES

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA:  
Dissertação de mestrado em Direito Público**

Dissertação de mestrado submetida ao corpo docente do Programa de Pós Graduação em Direito Público da Faculdade de Direito de Alagoas, na Universidade Federal de Alagoas e aprovada em de do ano de 2018.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Professor Dr. Gabriel Ivo – UFAL - Orientador

---

Examinador Externo

---

Examinador Interno

---

Examinador Interno

Maceió  
2018

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo incentivo que sempre me deram em ir atrás de novos desafios e sempre me mostrarem a importância dos estudos para a vida, não somente pessoal, mas profissional.

Às minhas irmãs, Bruna e Amanda, que são fonte de inspiração, sempre me mostrando que o caminho da dedicação e do comprometimento com todos os compromissos pessoais e profissionais são importantes para o nosso engrandecimento como cidadão, além de sempre me estimularem a realizar o mestrado.

Ao meu orientador, professor Gabriel Ivo, por sua dedicação e paixão pela academia, sempre se mostrando solícito e entusiasta do direito, emprestando-me livros e me guiando para a realização desta dissertação. A orientação daquele que nos inspira sempre é um motivo a mais para aprender e nos enriquecer com o estudo do direito. Saiba que todo o conhecimento e admiração pelo direito que me mostrou ao longo das várias reuniões do mestrado me acompanharão para sempre.

Aos professores doutores Marcos Ehrhardt Jr. e Fábio Lins, que participaram da banca de qualificação e gentilmente apresentaram caminhos para melhorar esta dissertação.

Agradeço, ainda, aos meus colegas de trabalho, por terem paixão pelo direito e pelo seu estudo, e também aos meus amigos que sempre debatem e discutem a ciência do direito com o rigor e amor que me fazem sempre querer aprender mais. Deixo meu agradecimento à Alice, por sempre estar disposta a me ajudar durante todo o mestrado, auxiliando em todos os atos do curso, o que me permitiu a segurança no cumprimento dos deveres acadêmicos.

Em especial, à minha namorada Amanda, que durante todo esse período esteve ao meu lado, demonstrando paciência, calma e muito estímulo para continuar o desenvolvimento de minha dissertação. O companheirismo daqueles que estão ao nosso lado sempre será o combustível para alcançarmos os objetivos de forma mais leve, ainda que o caminho seja árduo. Sem ela, sei que seria mais difícil.

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo realizar uma análise dos incentivos fiscais de ICMS e a sua relação com o princípio da livre concorrência. O escopo do trabalho, em si, visa realizar um estudo da ciência do direito sobre a concessão desses instrumentos tributários que permitem ao ente estatal regular a economia para atingir objetivos que foram determinados em seus planos de governo. A análise desta função do tributo e a sua relação com um princípio vetor da ordem econômica (livre concorrência) são necessários para entender a importância do direito tributário no âmbito econômico e como a Constituição visa dar uma maior qualidade de vida a seus cidadãos. Para tanto, será estudado o caráter extrafiscal do tributo, as modalidades de incentivo fiscal que o governo utiliza e o sentido e alcance dado ao princípio da livre concorrência como conformador da livre iniciativa. Por fim, e no sentido de demonstrar como um incentivo fiscal pode acarretar em violação a este princípio constitucional, a dissertação analisará casos concretos levados ao CADE e um caso hipotético de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Alagoas que demonstram como os incentivos influenciam na concorrência entre os agentes econômicos e como o ordenamento jurídico se pauta em relação a eles.

**Palavras-chave:** Incentivo Fiscal. Livre Concorrência. Direito Tributário.

## **ABSTRACT**

The purpose of this dissertation is to analyze ICMS tax incentives and their relationship with the principle of free competition. The scope of the work, in itself, aims to conduct a study of the science of law on the granting of these tax instruments that allow the state entity to regulate the economy to achieve objectives that were determined in its plans of government. The analysis of this tax function and its relation with a vector principle of economic order (free competition) are necessary to understand the importance of tax law in the economic sphere and how the Constitution aims to give a better quality of life to its citizens. In order to do so, it will be studied the extra-fiscal nature of the tax, the fiscal incentive modalities that the government uses and the meaning and scope given to the principle of free competition as a form of free initiative. Finally, in order to demonstrate how a tax incentive may lead to a breach of this constitutional principle, the dissertation will analyze concrete cases brought to CADE and a hypothetical case of ICMS tax incentive granted by the State of Alagoas, which show how incentives influence the competition between economic agents and how the legal order is governed in relation to them.

**Key words:** Tax incentive. Free competition. Tax Law.

## **ABREVIATURAS**

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ART. - Artigo

CADE - Conselho Administrativo de Defesa Econômica

CF – Constituição Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PIN - Programa de Integração Nacional

PNBE - Pensamento Nacional das Bases Empresariais

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUDAM - Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia

SUDENE - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 DA EXTRAFISCALIDADE.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Análise histórica da incidência de normas tributárias extrafiscais.....</b>	<b>14</b>
2.1.1 UMA BREVE ANÁLISE HISTÓRICA DAS NORMAS EXTRAFISCAIS .....	15
2.1.1.1. Análise histórica da extrafiscalidade no Brasil .....	17
<b>2.2 A correlação entre o direito tributário e financeiro com a incidência de normas tributárias extrafiscais.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3 O conceito de extrafiscalidade .....</b>	<b>22</b>
<b>2.4 Regime jurídico das normas tributárias extrafiscais.....</b>	<b>25</b>
<b>2.5 A extrafiscalidade e a intervenção sobre a ordem econômica .....</b>	<b>30</b>
<b>2.6 Das limitações dos tributos extrafiscais .....</b>	<b>34</b>
2.6.1 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE .....	37
2.6.2 DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE .....	38
2.6.3 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	40
2.6.4 DO CONTROLE PELO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE .....	41
<b>3 REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS: .....</b>	<b>44</b>
<b>3.1 Um breve estudo da incidência das normas jurídicas .....</b>	<b>44</b>
3.1.1. DO SISTEMA JURÍDICO.....	47
<b>3.2 Análise da incidência das normas tributárias extrafiscais indutoras .....</b>	<b>49</b>
<b>3.3 O Regime jurídico dos benefícios fiscais: .....</b>	<b>53</b>
3.3.1 A DIFERENÇA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO NA ÓRBITA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS .....	55
<b>3.4 As normas exonerativas de direito financeiro .....</b>	<b>58</b>
3.4.1 OS INCENTIVOS FINANCEIROS .....	59
3.4.1.1 Subvenção .....	59
3.4.1.2 Subsídio .....	60
<b>3.5 As modalidades de benefício fiscal .....</b>	<b>61</b>
3.5.1 DOS INCENTIVOS FISCAIS QUALITATIVOS .....	63
3.5.1.1 Isenção.....	63
3.5.2 DOS INCENTIVOS FISCAIS QUANTITATIVOS .....	66
3.5.2.1 As reduções indiretas.....	67
3.5.2.2 Diferimento .....	68

3.5.3 REMISSÃO .....	70
3.5.4. ANISTIA.....	71
<b>4 A TRIBUTAÇÃO E A SUA INFLUÊNCIA NA ECONOMIA.....</b>	<b>73</b>
<b>4.1 Considerações iniciais.....</b>	<b>74</b>
<b>4.2 Do princípio da livre concorrência.....</b>	<b>77</b>
<b>4.3 Do princípio da neutralidade .....</b>	<b>83</b>
4.3.1. DA JUSTIÇA FISCAL .....	88
<b>4.4 O art. 146-A, da Constituição Federal e o princípio da neutralidade concorrencial .....</b>	<b>90</b>
<b>4.5 O princípio da livre concorrência e os incentivos fiscais.....</b>	<b>92</b>
<b>4.6 Dos incentivos fiscais de ICMS e o princípio da livre concorrência .....</b>	<b>97</b>
<b>5 DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO FATORES DE VANTAGEM COMPETITIVA .....</b>	<b>102</b>
<b>5.1 Considerações iniciais.....</b>	<b>103</b>
<b>5.2 Da análise prática da violação à livre concorrência pela concessão de incentivos fiscais .....</b>	<b>107</b>
5.2.1 DA CONSULTA DO PENSAMENTO NACIONAL DE BASES EMPRESARIAIS – PNBE – AO CADE SOBRE OS IMPACTOS DA GUERRA FISCAL À LIVRE CONCORRÊNCIA.....	109
<b>5.3 Da concessão de incentivos fiscais de ICMS para centros de distribuição no Estado de Alagoas.....</b>	<b>115</b>
<b>5.4 Da Consulta ao CADE por empresas fabricantes de televisores .....</b>	<b>121</b>
<b>5.5 Da violação do princípio da livre concorrência pela concessão de incentivos fiscais .....</b>	<b>127</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>130</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>135</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação possui influência direta sobre a economia e, apesar desse conhecimento, a ciência do direito tributário ainda não explora de forma exaustiva todos os reflexos que acarreta no mercado, principalmente com relação ao princípio da livre concorrência. Haverá violação a livre concorrência sempre que for concedido um incentivo fiscal, ainda que formalmente constitucional? Como o sistema jurídico se porta com relação aos incentivos fiscais e a livre concorrência? O presente estudo científico tem a finalidade de analisar a concessão de incentivos fiscais de ICMS e a sua relação direta com esse princípio a partir de estudos das modalidades que são aplicadas pelo ordenamento jurídico e de como isso acarreta em reflexos nas condutas dos agentes econômicos.

Nesse sentido, há razões de ordem prática e teórica que demonstram a importância do estudo desse tema, que decorre tanto do direito constitucional quanto da legislação infraconstitucional. Em função da permissão da Constituição (art. 151, I; art. 155, II, §2º, XII, g; art. 174; art. 216, §3º art. 217, IV, art. 227, §3º, VI) para a utilização de normas tributárias com caráter extrafiscal, os entes da federação aproveitam a sua possibilidade para aplicar as concessões de acordo com os seus planos de governo, deixando, por vezes, de analisar não somente o direito formal, mas também o material.

Como o constituinte de 1988 optou por uma Constituição com finalidades regulatórias, onde se criou um sistema tributário constitucional, é nesse texto constitucional que são tratados os mais diversos limites ao poder de tributar, bem como os princípios que limitam a ordem econômica - que sofre influência direta da tributação -, a extrafiscalidade, e, em especial, os incentivos fiscais que serão limitados pela interpretação de normas previstas em dispositivos constitucionais.

Em função disso, e em razão da presente dissertação ter como foco de análise os incentivos fiscais de ICMS, os Estados membros utilizam a sua competência outorgada pela Constituição Federal para conceder diversos tratamentos tributários diferenciados por meio de normas tributárias indutoras que visam a estimular determinados objetivos previstos nos seus governos e, por vezes, em função da falta de controle sobre o alcance desses objetivos, mascaram privilégios para certos agentes econômicos.

A possibilidade desses incentivos fiscais, apesar de se revestirem, por vezes, de justificativas previstas na Constituição, como a redução das desigualdades sociais, acarretam desequilíbrios concorrenciais caso não sejam analisados determinados reflexos que acarretam no mercado. As normas de desoneração tributária, portanto, apesar de terem a função de

melhorar as estruturas governamentais, mercadológicas e sociais devem ser concedidas com o respeito aos princípios da ordem econômica em função dos impactos que as normas tributárias acarretam na economia.

O equilíbrio entre a concessão dessas normas tributárias com caráter extrafiscal e o princípio da livre concorrência é fundamental para consagrar o direito constitucional dos contribuintes/agentes econômicos de terem condições de disputar os clientes e colocar os seus produtos e serviços no mercado em igualdade de oportunidades. Trata-se, em si, de uma necessidade de que as normas editadas pelos Estados estejam em conformidade com os fins para os quais os incentivos fiscais foram instituídos, demonstrando o respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes e o resguardo das garantias constitucionais.

No presente estudo será analisado o princípio da neutralidade tributária e da livre concorrência, demonstrando como as normas tributárias com efeitos extrafiscais devem se comportar com tais dispositivos constitucionais e como os incentivos fiscais podem atuar sem que haja um desequilíbrio que acarrete com a expulsão de agentes econômicos de mercados.

Por meio desse estudo, será analisado como os Estados devem atentar para que haja uma neutralidade na condução do mercado, sem que o seu poderio estatal desequilibre as forças inerentes ao mercado, permitindo que haja a concessão de incentivos fiscais desde que não acarretem distúrbios concorrenciais para os agentes econômicos. Nesse sentido, o presente estudo partirá do método dedutivo para chegar à conclusão de quando os incentivos fiscais acarretam violações ao princípio da livre concorrência, dividindo-se em quatro capítulos que analisarão tanto a legislação sobre o tema quanto o posicionamento da ciência do direito, e como os institutos jurídicos que os circundam se portam.

O segundo capítulo analisará o estudo geral sobre os tributos com função extrafiscal, mediante a análise do seu conceito pela doutrina e como a sua função se reflete nas limitações ao poder de tributar elencados pela Constituição. Em razão de a norma tributária permitir uma função que não seja meramente arrecadatória, os princípios que limitam o Estado a exercer as suas atividades legislativas tributárias diferem em determinados momentos de sua incidência, diferenciando-os das normas tributárias com caráter meramente fiscal.

O estudo tende a analisar como as normas tributárias extrafiscais se portam em relação ao conceito de extrafiscalidade, bem como se determina o seu regime jurídico e como isso influencia na análise das normas tributárias que estejam inseridas nesta função e as limitações impostas pelo próprio poder constituinte.

Já no terceiro capítulo serão abordados os estudos dos incentivos fiscais mediante a análise do seu conceito e as formas de sua exteriorização, previstos em regras jurídicas. A

análise do pensamento doutrinário e as divergências quanto aos aspectos semânticos desse instituto jurídico serão devidamente analisados por meio do estudo das suas nomenclaturas e os efeitos que acarretam aos agentes econômicos, o que permite verificar que nem sempre as legislações estaduais acertam as naturezas jurídicas de tais estímulos fiscais.

Nesse capítulo, o estudo do regime jurídico de incentivos fiscais será importante para entender como tais normas tributárias com fins extrafiscais impactam diretamente a economia e como os Estados devem avaliar a sua concessão ante os reflexos econômicos que causam aos agentes econômicos. Neste momento, serão abordadas as modalidades de incentivos e como eles podem ser devidamente identificados nas legislações estaduais. Ainda mais, será analisada, nesse momento, uma abordagem entre o direito tributário e o direito financeiro em paralelo, que permitirá entender a complexidade da concessão de incentivos fiscais e como o regime jurídico deles pode influenciar diretamente sobre os contribuintes.

No quarto capítulo serão analisados os estudos sobre a concorrência no âmbito tributário mediante uma análise conceitual, relacionando-a como um princípio limitador da ordem econômica e sua relação com os demais e com as normas tributárias extrafiscais. Aqui, o presente estudo abordará como há uma relação entre a concorrência e o princípio da igualdade e neutralidade, bem como se relacionam diretamente com a justiça fiscal que o ordenamento jurídico almeja.

Assim, será buscado o entendimento de como a concorrência é importante na relação econômica estabelecida pelo legislador constituinte e como as normas tributárias podem influenciar na relação entre os agentes econômicos que deve ser isonômica. Esse limitador da ordem econômica, então, deve ser analisado sempre que o poder estatal e os próprios agentes econômicos tiverem influência suficiente para desequilibrar as relações estabelecidas no mercado.

A análise da necessidade do Estado de permitir um desenvolvimento das atividades empresariais dos agentes econômicos sem que interfira de forma negativa será estudada, assim como há a necessidade de uma análise prévia da concessão de incentivos fiscais para o pleno desenvolvimento sadio dos agentes e como, após a sua concessão, é necessário a verificação do seu respeito pelo Poder Judiciário para que os níveis de oportunidade entre eles sejam sempre preservados e se permita um desenvolvimento econômico neutro por parte do poder estatal.

Por último, no quinto capítulo, este trabalho visará a analisar as decisões do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) que trataram da possibilidade de violação da livre concorrência em relação à concessão de incentivos fiscais, e como este órgão federal se

posicionou. Nesse capítulo, serão analisados o processo de consulta n.º 038/1999, proposto pelo Pensamento Nacional de Bases Empresariais; e o processo n.º 08700.002380/2006-35, formulada em tese pela empresa Phillips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda., Panasonic do Brasil Ltda., Sony do Brasil Ltda. e Semp Toshiba S.A. em que se indagou sobre uma possível vantagem competitiva da empresa LG, que indagou sobre a legislação do Estado do Amazonas de forma que deu tratamento tributário diferenciado de formas diversas para agentes econômicos com a mesma atividade empresarial.

Por fim, a dissertação abordará um caso hipotético, utilizando a legislação do Estado de Alagoas para demonstrar o posicionamento do autor em relação à violação ao princípio da livre concorrência mediante a concessão de incentivos fiscais de ICMS, utilizando os parâmetros estudados ao longo do presente estudo científico.

Em suma, a intenção da divisão dos capítulos é realizar uma análise das características que são ínsitas aos incentivos fiscais, como a sua finalidade quando da instituição, a sua regra jurídica mediante o qual o ordenamento jurídico estabelece a forma pelo qual o incentivo será aplicado, mediante o estudo das modalidades de incentivo fiscal e, por fim, os seus efeitos externos, em razão da obtenção dos objetivos previstos quando de sua intuição, bem como os seus reflexos que acarretam na economia.

A finalidade desta dissertação é analisar a legislação tributária e o seu impacto sobre os agentes econômicos por meio da utilização de normas tributárias extrafiscais e buscar, por meio desse estudo, contribuir para a ciência do direito abordando como as normas tributárias podem influenciar a condução da economia.

## 2 DA EXTRAFISCALIDADE

### 2.1 Análise histórica da incidência de normas tributárias extrafiscais

A tributação pode ser vista como a principal fonte de receita dos entes da federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para custear todos os gastos públicos necessários para atender aos direitos previstos na Constituição Federal de 1988. Esse aspecto permite entender que a tributação é a principal forma com a qual o Estado busca adquirir dinheiro para manter as atividades públicas em funcionamento. A função fiscal, portanto, é um dos propulsores da República do Brasil.

Trata-se de uma opção político-constitucional, em que o tributo tem a função principal de obter financiamento para o custeio de diversas atividades públicas, restringindo a sua potencialidade na exploração de atividades econômicas, relegando esse papel para os particulares<sup>1</sup>.

O direito tributário, então, serve como instrumento de obtenção de receitas para que o Estado possa realizar todas as despesas públicas necessárias para o desenvolvimento da sua administração. A importância da tributação no ordenamento jurídico pode ser notada pela complexidade de suas normas tributárias e pela quantidade de dispositivos constitucionais (arts. 145 a 162) que tratam da matéria.

Porém, a tributação pode ser utilizada não somente como a principal fonte de recursos do Estado, mas também como um instrumento para alcançar objetivos sociais e econômicos que são necessários para o desenvolvimento da nação. Sendo um país complexo, em que há muita riqueza e muita desigualdade social, o Estado possui um papel fundamental no desenvolvimento de políticas públicas necessárias para o alcance de objetivos.

Trata-se de uma visão que foi coroada ao longo dos últimos anos por meio da análise da própria concepção das funções do Direito. Com o fim da primeira guerra mundial, os direitos individuais e políticos se mostraram insuficientes para trazer paz social, sendo necessária uma atuação mais positiva do Estado para evitar distorções nas sociedades.

Essa ausência de uma intervenção maior em busca da igualdade levou a uma segunda dimensão nos direitos fundamentais, intitulado de direitos sociais, no qual o Estado tem uma maior participação no comando das políticas para prestigiar direitos essenciais ao homem.

---

<sup>1</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 82.

Assim, o Estado passa a ter uma participação mais efetiva para regular o comportamento dos homens para promover os direitos humanos.<sup>2</sup> Nessa época, reconheceu-se a importância dos direitos sociais e a necessidade de preservar os direitos humanos para o desenvolvimento das próprias nações. É nesse sentido que os direitos sociais ganham cada vez mais força normativa e que exigem do Poder Público uma atuação mais ativa, a fim de que os direitos, como a educação, saúde e cultura fosse reconhecidos, resguardados e respeitados pelas Constituições.

Uma das formas de promover tais direitos foi através de medidas positivas que pudessem atender aos anseios da comunidade e que estivessem previstos nos textos constitucionais. As políticas públicas, então, passam a ser responsáveis por diversas condutas comandadas pelo poder público para garantir uma redução nas desigualdades sociais, com a intenção de sempre promover os direitos garantidos aos indivíduos e à sociedade de forma eficaz.

As normas tributárias com caráter extrafiscal, então, passam a ser um dos instrumentos escolhidos para dar concretude às mudanças sociais e econômicas necessárias ao desenvolvimento do país<sup>3</sup>. Utilizando-se da importância da tributação e sua influência no âmbito econômico, os entes políticos instituem normas com fins extrafiscais para induzir o comportamento dos contribuintes de acordo com as suas políticas de governo e, assim, obter resultados positivos dentro de seus territórios.

Nesse sentido, as normas tributárias são vistas como catalisadores de condutas que se refletirão na economia e na vida social, seja por meio de redução ou aumento de consumo de bens, seja com a atração de indústrias e geração de empregos, seja por meio de melhorias na saúde, com o aumento da carga tributária de produtos derivados do tabaco ou mesmo para atingir objetivos com relação ao meio ambiente, por exemplo.

A atuação positiva do Estado por meio da tributação, por sua vez, merece maiores estudos por parte da ciência jurídica, na medida em que é preciso analisar o direito tributário em sintonia com outros ramos do direito, como o econômico, em função dos reflexos que acarreta, por exemplo, no direito da concorrência.

## 2.1.1 UMA BREVE ANÁLISE HISTÓRICA DAS NORMAS EXTRAFISCAIS

---

<sup>2</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9ª ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 35.

<sup>3</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 36.

Não há uma noção clara de quando surgiram os primeiros tributos com características de extrafiscalidade. Porém, é possível extrair de estudos que já havia a incidência de normas tributárias extrafiscais há bastante tempo, que se propagaram nos mais diversos objetivos que o Estado, à época, necessitava. O seu surgimento não está adstrito ao período do pós-guerra com o Estado Social, pois há relatos mais antigos da utilização da tributação com a finalidade de conduzir o comportamento do indivíduo para os anseios do Estado.

Ao analisar o caráter extrafiscal dos tributos, o doutrinador português José Casalta Nabais analisa as jurisprudências alemã e espanhola e afirma que as normas tributárias extrafiscais não surgiram somente com o advento do Estado Social, pois a sua aplicação já se dava em determinados setores econômicos, como a aplicação dos impostos aduaneiros protetivos no antigo do estado liberal de proteger a economia nacional<sup>4</sup>.

Outros relatos da utilização da tributação remetem à Rússia, pelo Czar Pedro I, o Grande (1672-1725), que instituiu o “imposto sobre a barba”, em que o Imperador, com o desejo de que os cidadãos tivessem uma aparência ocidental, impôs uma tributação como forma de desestimular os homens a utilizá-las.<sup>5</sup> Alguns países da Europa ocidental (Portugal, Holanda e Espanha), por sua vez, utilizavam da tributação, com a concessão de incentivos fiscais, para o financiamento de grandes viagens de descoberta<sup>6</sup>.

Apesar dos relatos que demonstram a utilização da tributação com finalidades além da arrecadatória, a extrafiscalidade passou a ter uma importância maior como instrumento de políticas públicas com a mudança de pensamento jurídico ao longo do tempo, principalmente com o pós-guerra, em que a noção de Estado Liberal passou a ser substituída pela do Estado Social, momento em que se tornou claramente um instrumento de modificações econômicas e sociais.

Na concepção de Estado Liberal, restava o entendimento de que a tributação era uma contraprestação financeira do particular ao Estado para que este permitisse àquele o exercício do seu direito da propriedade privada, na medida em que se limitava a não intervir na economia, à exceção de previsões constitucionais, legitimando a tributação do particular para que este pudesse exercer as suas atividades econômicas sem a intervenção estatal<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Portugal: Almedina, 2012, p. 630.

<sup>5</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 37.

<sup>6</sup> BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3ª Ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 47.

<sup>7</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 87-88.

No entanto, com a pressão da sociedade exigindo novas demandas sociais, que demandavam uma atuação mais positiva por parte do poder público<sup>8</sup>, o Estado precisou se adequar às novas realidades e o direito tributário passou a ser visto não mais como o meio meramente arrecadador, mas também como instrumento para atender as necessidades da própria coletividade, mediante o alcance de objetivos sociais e econômicos.

Essa mudança de perspectiva pode ser sintetizada pelo pensamento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que analisou que “os tributos, se não deixaram de ser vistos como fontes de receita para o Estado, passaram, também, a ser instituídos, majorados, extintos com uma outra função: mecanismo de intervenção do Estado na economia”<sup>9</sup>.

Para Alfredo Augusto Becker, a extrafiscalidade seria uma forma potencial de melhorar o desenvolvimento socioeconômico do país, e, assim, esse intervencionismo do Estado se assemelhava ao planejamento que o liberalismo repousava para manter uma hegemonia das forças econômicas e que se tratou de uma necessidade inadiável, pois prestigiava a dignidade da pessoa humana<sup>10</sup>. Para esse autor, tais mudanças seriam uma revolução no direito social, em que o direito tributário assumiria um importante papel nesse cenário em que:

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra do humanismo cristão e seu principal instrumento a um direito positivo integralmente rejuvenescido. E nesta obra, uma fundamental tarefa será atribuída ao Direito Tributário<sup>11</sup>.

A evolução da própria perspectiva de aplicação do direito permite afirmar que a extrafiscalidade passou a ser um dos principais meios para o Estado atuar como agente garantidor da dignidade da vida dos indivíduos. O direito tributário, portanto, passa a ter uma importância primordial no desenvolvimento do país, não somente como fonte arrecadadora, mas como instrumento de alcance de objetivos previstos no próprio texto constitucional.

#### 2.1.1.1. Análise histórica da extrafiscalidade no Brasil

No Brasil, a extrafiscalidade veio de forma concomitante com a evolução de sua teoria pela doutrina estrangeira, que já estudava a possibilidade de aplicação de instrumentos tributários com a intenção de aplicar políticas econômicas e sociais, principalmente após o pós-segunda guerra mundial, por meio dos pensamentos ligados a Keynes, que entendia que a

---

<sup>8</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 45.

<sup>9</sup> *Apud*. BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 78.

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 631.

<sup>11</sup> *Ibid.* p. 632.

aplicação de medidas anticíclicas possibilitariam uma melhoria da economia. Assim, a função extrafiscal dos tributos foi reconhecido pelos próprios políticos como útil no combate a situações difíceis enfrentadas por governos<sup>12</sup>.

O Brasil, assim, passou a se utilizar de normas tributárias com fins extrafiscais em maior intensidade entre os anos 1949 e 1964, quando o Governo Vargas passou a fundamentar as políticas econômicas de forma mais centralizada, com a instituição, por exemplo, da Superintendência do desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência da Amazônia (SUDAM), que tinham, entre outras medidas, a finalidade de controlar e fiscalizar atos para o desenvolvimento nacional, mediante a concessão de incentivos fiscais e financeiros.

Além da instituição dessas superintendências, houve também a implementação da Zona Franca de Manaus, no ano de 1967, por meio do Decreto-Lei n.º 288, que instituiu uma zona de livre comércio de importação e exportação e concessão incentivos fiscais para criar um polo de desenvolvimento para o interior do país.

O período de ditadura militar também utilizou de medidas extrafiscais para alcançar os seus objetivos governamentais. Por meio da prática de leis que permitissem a concessão de incentivos fiscais e financeiros, foram implementados programas de desenvolvimento como o Programa de Integração Nacional (PIN) para melhorar o desenvolvimento industrial no interior do país, além do Programa Poloamazonia e Polocentor, por meio do Decreto n.º 75.320/1975, para viabilizar economicamente a região da Amazônia e dos cerrados.<sup>13</sup>

Com o advento da Constituição Federal de 1988, em que o constituinte visou a inserção dos direitos fundamentais e as limitações do Estado no texto constitucional, as normas tributárias com caráter extrafiscal foram privilegiadas com diversos dispositivos que permitem aos entes da federação a sua instituição, com o objetivo de atender aos mais diversos objetivos previstos constitucionalmente.

Dessa forma, o constituinte demonstrou-se inconformado com a ordem econômica e social vigente à época e enumerou valores que considerou essenciais para o desenvolvimento do Estado, indicando os instrumentos para alcançar os seus objetivos<sup>14</sup>. Como aponta Eros Roberto Grau, a Constituição de 1988 é dirigente e decorre de “um conjunto de diretrizes,

---

<sup>12</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo**. In: Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: ABDConst., 2011, p. 170-199.

<sup>13</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 37-38.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 02.

programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, a ela confere o caráter de plano global normativo, do Estado e da sociedade”<sup>15</sup>.

Entende-se que os direitos sociais são fundamentais e exigem do Estado uma prestação positiva que gera um direito subjetivo que necessita de aplicação por parte de ações planejadas e eficazes. As normas tributárias extrafiscais, nesse momento, se tornam um dos principais mecanismos de regulação econômica e social para o desenvolvimento da sociedade e alcance de objetivos constitucionais, atuando de forma direta e indireta no orçamento dos Estados para obter o êxito a que se propõe.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, analisa as normas tributárias extrafiscais como atos discricionários do Poder Executivo ou Legislativo quando, amparados nas suas competências tributárias, possuem o poder de instituir políticas para o desenvolvimento do país, por meio de seu juízo de conveniência e oportunidade.<sup>16</sup> É nessa perspectiva que os incentivos fiscais se tornam um dos principais meios para o Estado alcançar os objetivos que tanto almeja, que é dar a todos uma vida digna.

Aqui, o constituinte originário foi claro ao se importar com o futuro da nação e da necessidade de atuar concretamente para alterar o cenário econômico, permitindo que os tributos sejam utilizados para forçar um direcionamento das atividades dos contribuintes, tendo como função melhorar a economia e trazer qualidade de vida para todos.

## **2.2 A correlação entre o direito tributário e financeiro com a incidência de normas tributárias extrafiscais**

Para uma análise da extrafiscalidade é preciso invocar algumas considerações sobre a relação entre o direito financeiro e tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Sabe-se que o pensamento jurídico atual é de que ambos os ramos de direito são autônomos e estudados de forma separada em decorrência de suas características próprias.

Porém, apesar de autônomos, estão interligados, já que o direito tributário cuida da instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, enquanto que o direito financeiro trata da

---

<sup>15</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 17ª Ed, revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171.

<sup>16</sup> O Supremo Tribunal Federal entende que as normas tributárias extrafiscais são um reflexo do poder de governo decorrente dos outros poderes e que sua interferência pode violar o princípio federativo. Como se pode notar no voto do Ministro Paulo Brossard, ainda seguido pela atual Corte, no RE 157.228/SP “A isenção fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista o interesse social. É ato discricionário que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo.” *Vide* RTJ 146/461; RMS 21.662/DF e Ag. AG 360.461-7/MG, Rel. Min. Celso de Mello.

receita, despesa pública e orçamento, ou seja, da forma com que o ingresso de receitas derivadas (tributos) se dá e de como serão despendidas pelo poder público.

Com o advento de Constituições mais avançadas em termos sociais e, via de consequência, com a sua intervenção sobre determinados setores para dirigir os anseios da sociedade, as normas tributárias se tornaram a principal fonte de custeio para a realização das atividades públicas do Estado.

Porém, além do caráter fiscal, a tributação também pode ser vista como um instrumento de alcance de objetivos constitucionais, na medida em que as normas extrafiscais podem ser úteis e eficazes para induzir comportamentos capazes de redistribuir riquezas e conduzir o desenvolvimento econômico para melhorar a vida do cidadão. Essa função se tornou tão importante que Alfredo Augusto Becker, à época, chegou à conclusão de que o direito tributário iria servir como um instrumento de efetivação de decisões políticas. Esse pensamento pode ser sintetizado pela seguinte passagem:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.<sup>17</sup>

A aplicação de normas tributárias extrafiscais, então, em virtude de sua importância para o ordenamento jurídico e vista como forma de promoção de direitos previstos no próprio texto constitucional, deve ser instituída com responsabilidade, de forma consciente, sob pena de causar sérios prejuízos ao erário, na medida em que a sua concessão pode gerar um impacto financeiro-orçamentário que prejudicará toda a coletividade, além dos desequilíbrios que pode acarretar à concorrência em razão dos efeitos que causará na atuação de agentes econômicos.

A partir do momento do ingresso dessas receitas, essa parcela passará a fazer parte do orçamento do Estado, sendo regida pelas normas jurídicas pertencentes ao ramo do direito financeiro. Assim, será por meio de suas normas que haverá a disposição sobre a alocação desses recursos e da quantidade de receitas que serão necessárias para o custeio de determinada atividade. As despesas públicas, então, são uma parte do orçamento que se encontram autorizadas pela autoridade competente para o custeio de diferentes setores da administração.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 132.

<sup>18</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 30.

A incidência de normas tributárias extrafiscais acarreta reflexos diretos no direito financeiro. A sua aplicação demanda a exoneração ou, por vezes, a oneração da carga tributária, o que permite afirmar que terá efeitos de ordem direta ou indireta no orçamento público.

Os incentivos fiscais, então, podem ser vistos como mecanismos de atuação de um ente da federação para promover direitos previstos na Constituição Federal. Trata-se de um instrumento de consagração de políticas públicas para fomentar atividades econômicas, balancear a economia em determinada região ou mesmo para promover direitos sociais com sérias influências na órbita orçamentária. Porém, a incidência de normas tributárias extrafiscais, como no caso dos incentivos fiscais, permitirá uma redução na arrecadação dos tributos, causando impactos na órbita orçamentária.

As normas extrafiscais possuem um caráter indutor, na medida em que conduzem o contribuinte a realizar determinada conduta para que reduza a sua carga tributária. Essa redução pode ser conceituada como um gasto público, em que há certa estimativa quantitativa do valor da receita que será renunciada com a concessão de um benefício fiscal para um contribuinte<sup>19</sup>.

Tal teoria foi desenvolvida nos Estados Unidos por Stanley S. Surrey, em sua obra que trata o conceito de “*taxspenditure*”. A sua análise se deu em razão de estudos decorrentes da combinação entre o crescimento de gastos domésticos decorrentes de benefícios sociais concedidos pelo governo da época e os custos que a Guerra do Vietnã demandava para o Estado, que permitiu que encontrasse um déficit orçamentário e um aumento na inflação.<sup>20</sup>

Então, este autor verificou a deficiência do governo em analisar a redução de receitas com a concessão de benefícios fiscais. Em virtude desses estudos, os Estados Unidos adotaram a posição de que os benefícios fiscais deveriam fazer parte do processo orçamentário, com controles similares a gastos diretos.

As normas extrafiscais possuem uma influência no orçamento do Estado, pois permitem uma renúncia na sua receita para estimular determinados comportamentos que serão importantes para o desenvolvimento da região ou que influenciarão no consumo de produtos de determinado setor econômico estratégico etc. Esse impacto financeiro-orçamentário, por sua vez, refletirá no direito financeiro, na medida em que deve haver medidas compensatórias para manter o equilíbrio fiscal do Estado.

---

<sup>19</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 53-54.

<sup>20</sup> Ibid. p. 46-47.

Verifica-se, então, a simbiose entre esses ramos de direito e a sua importância na concessão de incentivos fiscais, pois eles refletem de forma indireta na perda de receitas para o ente da federação. A sua importância para o presente trabalho, então, passa pela importância de que a concessão de normas tributárias com caráter extrafiscal, em especial os incentivos fiscais, deve ser instituída com consciência pelo ente da federação, o que demanda uma perda de receitas para estes e, por vezes, acabará resultando em prejuízos para os agentes econômicos, que se veem em locais com infraestrutura reduzida e com cargas tributárias injustas para outros contribuintes para que compensem os gastos tributários do Estado.

### **2.3 O conceito de extrafiscalidade**

Como se percebe nos tópicos analisados, o direito tributário passou a ter um papel importante no cenário de desenvolvimento do país, pois se tornou um dos principais instrumentos para melhorar a economia e os aspectos sociais. Com o crescimento da participação do Estado na condução das questões econômicas e sociais, as normas tributárias passam a exercer uma influência em diversos setores, seja na economia, seja no meio ambiente, seja nos direitos sociais, por exemplo. Essa característica do tributo de influenciar além da perspectiva arrecadatória passou a ser chamado de extrafiscalidade.

Ao analisar os diversos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais espalhados ao longo do ordenamento jurídico, é possível afirmar que nenhum trata especificamente do conceito de extrafiscalidade. Os dispositivos legais previstos nos textos decorrem de meras manifestações do seu caráter, da sua função, mas jamais indicam o que seria a extrafiscalidade. Assim, é preciso analisar o seu conceito por meio do desenvolvimento da própria ciência do direito, que se debruça sobre essas normas tributárias e sua influência em outros ramos do direito<sup>21</sup>.

Alfredo Augusto Becker, entusiasta do potencial do direito tributário como aparelho político, descreveu a extrafiscalidade como a capacidade que alguns tributos têm de servir de instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, distinguindo-se da finalidade comum que seria arrecadar recursos para os custeios das despesas públicas<sup>22</sup>.

Ao fazer uma comparação entre as finalidades para as quais são instituídos os tributos, Paulo de Barros Carvalho descreve que aqueles que são instituídos para o fim exclusivo de abastecer os cofres públicos são fiscais, sem que haja interferências de ordem social, política

---

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286.

<sup>22</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 629.

ou econômicas. Em outro giro, os tributos extrafiscais são aqueles em que o legislador maneja os seus elementos jurídicos com a intenção de dar um tratamento mais confortável ou menos gravoso para o contribuinte, com a real intenção de prestigiar situações sociais, políticas ou econômicas<sup>23</sup>.

Luis Eduardo Schoeuri ensina que a extrafiscalidade é um gênero em que as suas espécies podem ser divididas pelo seu caráter indutor, distributivos e simplificador, descrevendo-os da seguinte forma:

i) a função de distribuir a carga tributária, que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; ii) função indutora; c iii) função simplificadora."\* Evidenciava-se, então, que "o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas - também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita - mas a distribuição da carga tributária", daí que "a distinção está entre a função distributiva da carga tributária e a função regulatória das leis tributárias". Neste sentido, normas indutoras seriam aquelas que fossem empregadas na sua função indutora<sup>24</sup>.

Essa perspectiva do autor o permitiu chegar à conclusão de que as normas tributárias extrafiscais não poderiam ser definidas a partir de sua finalidade, mas sim dos efeitos que seriam produzidos por ela através das funções que devem ser desempenhadas quando de sua incidência.

Marcos Vinhas Catão, na sua obra sobre o regime dos incentivos fiscais, alerta para as diversas funções que as normas tributárias extrafiscais podem desempenhar, sendo tanto um estímulo ao contribuinte para exercer uma determinada conduta, mediante uma política fiscal do Estado<sup>25</sup>, como também, um desestímulo para determinadas atividades. Esse pensamento pode ser sintetizado nas lições de Alfredo Augusto Becker, que já alertava para as diversas funções que a tributação pode desempenhar, ao afirmar que as normas tributárias extrafiscais podem servir “tanto para a reforma social como para impedi-la”<sup>26</sup>.

Nos tempos atuais, pode ser vista sobre outra perspectiva, mediante uma atuação positiva do Estado para a promoção de direitos fundamentais com a função de servir de instrumento para o alcance de finalidades constitucionalmente previstas<sup>27</sup>. A potencialidade das normas tributárias extrafiscais, inclusive, pode ser verificada por diversos dispositivos constitucionais (art. 151, I; art. 155, II, §2º, CII, g; art. 174; art. 216, §3º art. 217, IV, art. 227, §3º, VI), que visam a alcançar os valores e objetivos previstos no texto constitucional.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-287.

<sup>24</sup> Ibid. p. 27.

<sup>25</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 25.

<sup>26</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 637.

<sup>27</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 07-08.

Os doutrinadores contemporâneos seguem entendimento semelhante, como Diego Bonfim, que ressalta que as normas tributárias extrafiscais podem ser conceituadas como aquelas que têm a função de distribuir, simplificar e induzir, sempre orientadas à consecução de objetivos públicos. Assim, através do exercício dessas funções, é que a finalidade da norma é potencializada<sup>28</sup>.

Celso de Barros Correia dá uma maior importância aos efeitos e finalidades que as normas tributárias extrafiscais ocasionam, quando descreve como “o uso do instrumento tributário com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente as excluam”<sup>29</sup>. Produzem, então, efeitos externos que são conscientemente produzidos por meio da incidência dessas normas, que passam a funcionar como primeiro plano na tributação.

Em síntese, todos convergem para o entendimento de que as normas tributárias podem ser aplicadas como políticas de estímulos a determinados objetivos que sejam traçados pelo poder público, distanciando-se do caráter meramente arrecadatório para o custeio das atividades públicas. Assim, várias técnicas, como os incentivos fiscais, benefícios fiscais, concessão de isenções e redução de alíquotas e base de cálculo são um exemplo de como o Estado pode utilizar da sua competência tributária para moldar condutas particulares em prol de um objetivo de interesse público<sup>30</sup>.

Ao analisar a legislação estrangeira, percebe-se que o conceito de normas tributárias extrafiscais se assemelha ao que a ciência do direito brasileiro discute. No caso do direito espanhol, Juan Enrique Alabern<sup>31</sup> descreve que as normas tributárias extrafiscais são aquelas que são concebidas com uma finalidade não arrecadatória, que estará propriamente articulada em sua lei reguladora. Essas normas terão os aspectos extrafiscais impregnados na estrutura interna do tributo e deverão fomentar as condutas do contribuinte de acordo com os anseios perseguidos pela norma.

O autor espanhol descreve que esses tributos podem ser encarados de diversas formas, seja mediante a redução da carga tributária, com a diminuição de alíquotas, base de cálculo,

---

<sup>28</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 13-15.

<sup>29</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 91.

<sup>30</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 76.

<sup>31</sup> ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 25-29.

diferimento etc., seja por meio do seu aumento, quando se quer desestimular determinadas condutas que sejam consideradas gravosas para a comunidade, como os tributos ambientais<sup>32</sup>.

Seguindo o mesmo pensamento, o português José Casalta Nabais descreve esse caráter dos tributos como um conjunto de normas fiscais que tem a finalidade principal de conseguir resultados econômicos ou sociais, atuando diretamente sobre o comportamento dos seus destinatários, seja para desincentivá-los, fomentá-los ou neutralizá-los nos seus efeitos, como medidas políticas econômicas e sociais<sup>33</sup>.

Cesar Garcia Novoa discorre sobre as normas extrafiscais como uma “ruptura con la imposición clásica, orientada unicamente finalidades recaudatorias y la admisión de los fines diferentes a los estrictamente fiscales, como una normal expresión de la tributación de nuestros días.”<sup>34</sup>

De todas as concepções descritas, pode-se entender que as normas tributárias extrafiscais são aquelas instituídas por meio da intervenção do poder público na ordem econômica e social para promover os direitos que estão previstos no ordenamento jurídico. Trata-se da aplicação da tributação para atingir determinadas finalidades inseridas na legislação vigente, com a intenção de estimular ou desestimular uma determinada conduta e trazer um benefício maior para a sociedade.

## 2.4 Regime jurídico das normas tributárias extrafiscais

Em suma, o termo extrafiscalidade designa a obtenção de resultados que não são meramente arrecadatórios, em que os tributos são utilizados como um instrumento jurídico manejado pelo poder executivo ou legislativo para atingir objetivos previstos em seus projetos de governo, desde que de acordo com o que ordenamento jurídico permite. Essa atuação estatal é “um meio para atingir determinado fim de caráter material”<sup>35</sup>.

Paulo de Barros Carvalho entende que na construção jurídica dos tributos existirão tanto aspectos fiscais quanto extrafiscais, em que haverá uma maior prevalência de uma característica sobre a outra. Assim, não existe uma norma tributária puramente fiscal ou

<sup>32</sup> ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 25.

<sup>33</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de paga impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Portugal: Almedina, 2012, p. 629.

<sup>34</sup> “ruptura com a imposição clássica, orientada apenas para fins fiscais e a admissão de outros fins que não o estritamente fiscal, como uma expressão normal da tributação dos nossos dias” (tradução nossa). NOVOA, César García. **El concepto de tributo**. Madrid: Macrial Pons, 2012, p. 294.

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 41.

extrafiscal, pois “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”<sup>36</sup>. Já Luis Eduardo Schoueri alerta que o tributo extrafiscal jamais se concretizará pela sua forma mais pura, já que sempre alcançará certa arrecadação aos cofres públicos quando intervir sobre o domínio econômico, mediante a alocação determinada desse ingresso<sup>37</sup>.

Uma das grandes dificuldades de se estabelecer o regime jurídico das normas tributárias extrafiscais é que muitas vezes elas se manifestam através da incidência de tributos que são reconhecidos como fiscais, como no caso do ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Assim, há muitos casos em que as normas tributárias possuem um caráter tanto fiscal quanto extrafiscal, a depender da forma pela qual foram instituídas.

Esse problema de identidade decorre justamente em razão de que algumas normas tributárias estabelecem um tratamento fiscal mais favorável a um contribuinte, sem que sejam necessariamente com uma intenção não arrecadatória, com fins extrafiscais, propriamente, mas apenas como forma de adequar a carga tributária nos termos da sua capacidade econômica<sup>38</sup>.

As normas tributárias extrafiscais, para boa parte da doutrina, podem ser percebidas quando de sua aplicação, por meio de uma norma interligada entre a finalidade, a regra jurídica e os seus efeitos externos<sup>39</sup>.

A finalidade pode ser vista como uma das principais características dos tributos extrafiscais, em razão da possibilidade dos entes da federação competentes para instituir e modificar os seus tributos os utilizarem como um instrumento para alcançar os objetivos que estão previstos constitucionalmente.

Seria basicamente o propósito de que, conscientemente, o Estado interfira de forma positiva no comportamento dos contribuintes por meio do sistema tributário para alcançar objetivos prescritos no interior do ordenamento jurídico<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-288.

<sup>37</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

<sup>38</sup> Aqui é preciso fazer referência às deduções na base de cálculo, em que, por vezes, não há um incentivo para o contribuinte, mas apenas buscam determinar efetivamente a base de cálculo do tributo. Elcio Fiori, inclusive, indica que a dedução de despesas operacionais para o IRPJ não pode caracterizar um incentivo fiscal, mas apenas uma forma de se chegar efetivamente a base de cálculo compatível com a capacidade tributária daquele contribuinte. (HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 238-239).

<sup>39</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 167.

<sup>40</sup> Ibid. p. 169.

A tributação, então, deixa de ter o aspecto meramente arrecadador para poder alcançar objetivos sociais e econômicos que estejam previstos no ordenamento jurídico. Vários autores seguem esse entendimento, como é o caso de José Souto Maior Borges, que afirma, em relação às isenções extrafiscais, que “O ordenamento tributário prescinde, nesses casos, dos seus fins estritamente fiscais para assegurar o bem estar geral. Passa a exercer, tal exoneração tributária, função regulatória, extrafiscal e intervencionista, de setores da vida social.”<sup>41</sup>

Marcos André Vinhas Catão, sob o mesmo entendimento, afirma que os incentivos fiscais, por exemplo, são instrumentos de desoneração tributária aprovados pelo próprio ente público com competência para instituir o tributo com o propósito de estimular relações jurídicas econômicas<sup>42</sup>.

Essa visão possui algumas críticas, pois se poderia entender que a interpretação jurídica se restringiria meramente à intenção do legislador quando da elaboração do seu texto, esquecendo-se de que a ciência do direito deve analisar as normas jurídicas válidas inseridas no ordenamento jurídico.

Na visão de Diego Bomfim, esse caráter finalístico poderia acarretar interpretações arbitrárias, funcionando como meios retóricos de convencimento de sua concessão, sem uma análise dogmática. A intenção do legislador não pode se sobrepor à construção da norma jurídica pelo intérprete<sup>43</sup>.

Além disso, poderia ocorrer uma análise meramente subjetiva, já que deveria recorrer à intenção do legislador à época de sua elaboração. Nesse sentido, além de fugir ao objeto de análise da ciência jurídica, não seria possível identificar as diversas intenções que os legisladores tinham nas legislações mais antigas ou mesmo pela falta de enunciação de algumas delas<sup>44</sup>.

Outro critério utilizado pela ciência jurídica para identificar se uma norma tributária é ou não um benefício fiscal é o jurídico-formal. A sua análise, basicamente, consiste numa verificação da incidência da norma jurídica e de seus critérios baseados numa norma jurídica padrão de incidência.

---

<sup>41</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das isenções**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 70.

<sup>42</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 13.

<sup>43</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 26-27.

<sup>44</sup> O professor Gabriel Ivo, em seu livro sobre a normas jurídicas: produção e controle, subdivide o processo de geração das normas em enunciação, enunciado, enunciação enunciada e enunciado enunciado. Essas etapas correspondem a instituição de uma norma jurídica. Na enunciação enunciada é possível obter o controle de sua produção pelas marcas que foram deixadas ao longo do texto, seja por meio da exposição de motivos, seja por meio da epígrafe do texto legislativo.

Esse critério foi difundido por Stanley S. Surrey a partir dos seus estudos sobre os gastos tributários. Para ele, existem variações da regra geral de tributação, que o intitulou de *benchmark*. Nesse sentido, aquelas normas que não fizessem parte da regra geral de tributação, sem ser parte do *benchmark*, seriam benefícios fiscais, implicando um tratamento preferencial<sup>45</sup>.

No Brasil, esse critério pode ser identificado nas ideias de Sacha Calmon Navarro Coelho, que entende que as normas exonerativas se espraiam pelas alterações que as leis tributárias provocam nas hipóteses das normas tributárias, sendo qualificativas quando qualificam ou desqualificam juridicamente os fatos (imunidades e isenções) ou quantitativas, quando afetam o *quantum* a ser pago pelos tributos (reduções diretas da base de cálculo e alíquotas, deduções tributárias, créditos presumidos etc)<sup>46</sup>.

A visão de Paulo de Barros Carvalho se assemelha a esse critério na medida em que acredita que as isenções, espécies de normas tributárias extrafiscais, podem ser verificadas pelo caráter supressor de qualquer parcela no campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente<sup>47</sup>.

Em suma, a caracterização de benefícios fiscais por meio desse critério teria como características a (i) derrogação da norma geral de tributação; (ii) o resultado do tratamento fiscal favorecido ao contribuinte e; (iii) a consequente diminuição da arrecadação tributária<sup>48</sup>.

Diego Bomfim, ao analisar esse critério, ao qual chama de “comparativo objetivo da tributação incidente entre situações equivalentes”, alerta para o perigo de sua análise. Para este autor, este critério não é suficiente para identificar o emprego da tributação extrafiscal, pois pode haver o emprego de um tributo meramente fiscal e, diante do equívoco da sua análise, ter o seu poder de tributar limitado a determinados critérios diversos, em razão da possibilidade do caráter extrafiscal<sup>49</sup>.

Assim, um tributo meramente fiscal poderia ser limitado por princípios que regem o tributo extrafiscal, o que poderia acarretar numa violação ao princípio da igualdade e, dessa maneira, permitir a vigência de um texto legal que seja inconstitucional<sup>50</sup>.

---

<sup>45</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 76.

<sup>46</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 142.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 561.

<sup>48</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 74.

<sup>49</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 28-29.

<sup>50</sup> *Ibid.* p. 29.

Nesse mesmo sentido, Celso de Barros Correia descreve que, do ponto de vista estrutural, os incentivos fiscais não podem ser analisados como “normas jurídicas em sentido completo”, pois não teria sentido se estivesse isolado no ordenamento. A sua finalidade é modificar uma situação jurídica para que o contribuinte seja favorecido, protegido ou estimulado de certo fato ou comportamento<sup>51</sup>.

A visão pragmática foi bem estudada por Luis Eduardo Schoueri, que partiu das concepções do alemão Klaus Vogel e estudou sobre as normas indutoras, descrevendo que a extrafiscalidade é um gênero e que a sua análise deve se basear na função da norma tributária, diante da impossibilidade de eleger o critério finalístico<sup>52</sup>.

Para o autor, as normas tributárias sempre terão a função de arrecadar, mas o tributo poderá ter outras finalidades que não apenas a arrecadação, podendo simplificar, distribuir a carga tributária ou induzir comportamentos. Assim, estuda-se o efeito indutor da norma, diante das inconsistências dos critérios que sempre foram adotados para a sua identificação.<sup>53</sup>

Essa característica que o autor considera como o fator relevante para a identificação das normas extrafiscais também recebe críticas. Diego Bomfim<sup>54</sup> indica que identificar a extrafiscalidade por meio de seu efeito poderia resultar na fragilidade de classificar todos os tributos como extrafiscais, em razão do reconhecido efeito de que toda incidência de normas tributárias gera um efeito não arrecadatório, pois o contribuinte sempre irá evitar recolher mais tributos<sup>55</sup>.

Há quem diga, ainda, que essa visão pragmática ainda é uma doutrina muito recente, sem possibilidades de ser uma proposta recente, com dificuldades de aferição prática dos efeitos da norma jurídica<sup>56</sup>.

---

<sup>51</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 179-180.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 20-25.

<sup>53</sup> Para este autor, a extrafiscalidade pode servir com um gênero, no qual a função indutora será uma de suas espécies. E, para evitar cometer equívocos de ordem jurídica, indica que o seu estudo se volta para a norma tributária indutora, que é a essência da extrafiscalidade. No sentido de explicar o seu pensamento, se posiciona da seguinte forma: O gênero da ‘extrafiscalidade’ inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. [...] Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

<sup>54</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 36-37.

<sup>55</sup> Essa visão, por sua vez, é criticada por Celso Barros Correia, para quem “Se entendermos que o fenômeno da extrafiscalidade existe sempre, na medida em que toda exação sempre faz mais do que arrecadar, a extrafiscalidade deixa de ser uma exceção, deixa de ser extrafiscal.” (CORREIA NETO, Celso de Barros. **Instrumentos fiscais de proteção ambiental**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 22, São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto de direito Tributário, 2008, p. 143).

<sup>56</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 73.

Com base nesses aspectos, a ciência do direito espanhola, capitaneada por Juan Varona Alabern, considera a classificação dos tributos extrafiscais em próprios e impróprios. Nessa perspectiva, os tributos extrafiscais próprios seriam genuinamente extrafiscais, pois a sua instituição foi determinada para fins meramente externos, como no caso dos impostos aduaneiros, que servem de proteção da produção interna do país e do controle da exportação.

Já os tributos extrafiscais impróprios seriam aqueles que não possuem a finalidade meramente extrafiscal, mas que são tradicionalmente considerados em razão da pretensão de conseguir alcançar finalidades extrafiscais pontuais<sup>57</sup>.

Para o autor espanhol<sup>58</sup>, existem três aspectos que são suficientes para classificar o tributo como extrafiscal. Em primeiro lugar, ele deve ter uma característica principal não arrecadatória, que está presente na própria lei reguladora, inserida na exposição de motivos do texto legal. Em segundo lugar, a sua estrutura interna deve estar delineada pelos aspectos extrafiscais, sem serem caracterizados como aspectos acessórios desse texto legal, mas como elementos essenciais que, sem elas, perderia a sua lógica interna e estaria totalmente desfigurada. Em terceiro lugar, o tributo deve fomentar as condutas e operações de acordo com o objetivo pretendido pela norma tributária, seja para diminuir a carga tributária e permitir o estímulo da conduta, seja para aumentar a carga e desestimulá-la<sup>59</sup>.

A análise do regime jurídico das normas tributárias extrafiscais é importante na medida em que permite ao intérprete classificá-los em qualquer situação, utilizando-se de uma metodologia definida e que auxilie na aplicação do direito quando necessária. Em razão disso, o presente trabalho segue a linha exposta de que os incentivos fiscais devem ser analisados por uma perspectiva jurídico-formal, em função de que as suas modalidades, que serão analisadas no próximo capítulo, são instituídas em função de modificações nos critérios estabelecidos na regra padrão da tributação.

## **2.5 A extrafiscalidade e a intervenção sobre a ordem econômica**

O intervencionismo estatal é um fenômeno que aumentou com as mudanças que foram acontecendo ao longo dos anos. A necessidade de uma maior participação do Estado em diversos setores econômicos permitiu que houvesse uma maior intervenção no e sobre o domínio econômico.

---

<sup>57</sup> ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 22-24

<sup>58</sup> Ibid. p. 28-29

<sup>59</sup> Ibid. p. 29

Eros Roberto Grau<sup>60</sup> ensina que a intervenção do Estado na ordem econômica pode se dar de três formas, a (i) intervenção por absorção ou participação; (ii) a intervenção por direção e (iii) a intervenção por indução. No primeiro caso, a intervenção se dá *no* domínio econômico, em que o Estado assume o controle dos meios de produção e realiza a atividade econômica, seja por meio de absorção (monopólio) ou participação (competição com empresas privadas).

Já para o segundo caso, a intervenção se dá *sobre* o domínio econômico, em que o Estado atua como regulador das atividades. Por direção, será quando estabelecer normas e mecanismos de comportamento compulsório, enquanto que por indução será quando manipular os instrumentos de intervenção para atingir os seus objetivos.

Será no campo da intervenção do Estado sobre o domínio econômico por meio de indução que os entes da federação poderão realizar políticas fiscais de estímulo ou desestímulo ao comportamento dos contribuintes.

Como uma de suas principais características dos tributos extrafiscais é que o ente da federação os utilize como meio para alcançar os seus objetivos, atuando de forma positiva, a extrafiscalidade pode influenciar e induzir o comportamento dos contribuintes, prestigiando valores e interesses que estão positivados no ordenamento jurídico.

A intervenção na ordem econômica tem a finalidade de atender aos anseios do domínio econômico (conjunto formado pelas próprias relações econômicas) por meio de um conjunto de normas que definem, de forma institucional, um determinado modo de produção econômica - ordem econômica<sup>61</sup>.

Para Alfredo Augusto Becker, a intervenção do Estado no domínio econômico é um típico caso em que as regras jurídicas visam a regular as condutas intersubjetivas dos indivíduos, pois estas impõem determinismos artificiais que se apresentaram necessários para o bem comum. Indica, nessa linha de pensamento, que o direito tributário é o instrumento fundamental do Estado para realizar as intervenções na economia, pois utilizará a política fiscal para realizar todos os objetivos para o qual um governo se propõe. Em suas próprias palavras “o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais”.<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 17ª Ed, revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 143-144.

<sup>61</sup> Ibid. p. 70.

<sup>62</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 632-637.

A intervenção do Estado na ordem econômica, por sua vez, é uma medida excepcional, pois a sua atuação somente ocorre quando há objetivos ou princípios constitucionalmente previstos. É em decorrência disso que se chama “intervenção”, pois há uma atuação em uma área que originalmente não compete a ele<sup>63</sup>. O Estado, então, em cumprimento aos dispositivos constitucionais da ordem econômica, intervém na economia para combater a inflação, controlar os preços, combater o desemprego e promover o bem-estar social. Tais funções podem ser feitas por meio do manejo de normas tributárias extrafiscais que atuam diretamente em aspectos econômicos e sociais.

Em resumo, prevê uma forma de atender aos ditames constitucionais, em que o Estado deve atuar de forma participativa para alcançar as suas finalidades, pautando-se sempre pelos princípios presentes ao longo da Constituição, que determinam que redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II).

Como aponta Tácio Lacerda Gama “O direito percebe as demandas da realidade econômica, porém sua única forma de atuar é por meio da produção de mais direito – normas -, nunca por meio da produção da realidade econômica.”<sup>64</sup> Trata-se, em suas lições, de ação normativa do Estado, que edita normas jurídicas e fiscaliza o seu cumprimento para regular a economia da forma que achar mais conveniente.

Essa atuação positiva no domínio econômico realizada pelo Estado decorre da própria evolução da sociedade, em que as relações sociais, econômicas e jurídicas permitiram um papel regulador, em que deve promover o desenvolvimento econômico por meio da conciliação das forças privadas com os anseios sociais<sup>65</sup>.

As funções alocativas, distributivas e estabilizadoras são uma das funções principais da intervenção do Estado na ordem econômica. De forma alocativa, o Estado estabelece o fornecimento de serviços públicos para atender aos anseios da sociedade, enquanto que de forma distributiva busca promover uma homogeneidade na promoção do bem-estar social com a distribuição de renda e, por fim, estabilizar a economia, com o aumento do número de empregos, equilíbrio de preços e a obtenção razoável de taxa de crescimento econômico.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 85.

<sup>64</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 237.

<sup>65</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Ed, 2007, p. 31.

<sup>66</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 48.

André Ramos bem sintetiza essa função do Estado na atual conjectura, quando expõe que “O grau de desenvolvimento econômico de um país é responsabilidade atribuída, em parte ao Estado e às suas políticas públicas. [...] O Estado, portanto, é corresponsável no que se refere à economia nacional. Sua ‘interferência’ nesse segmento é considerada, pois, essencial e ‘natural’.”<sup>67</sup>

A tributação pode ser encarada como um dos instrumentos de correção ou modificação do mercado<sup>68</sup>, tendo em vista que pode gerar resultados positivos e negativos diante dos objetivos que sejam pretendidos pelo Poder Público. Assim, a atuação do Estado sobre a economia por meio da imposição tributária tem um caráter indutor e regulador por meio do manejo de instrumentos que permitem o incentivo de determinadas condutas pelo contribuinte para que sejam alcançados atos socialmente desejados<sup>69</sup>.

A sua legitimidade está prevista no próprio texto constitucional, em que em diversos dispositivos há a possibilidade de, por exemplo, o ente público conceder benefícios fiscais por meio do seu poder de tributar para alcançar determinados objetivos que estejam previstos pela própria Constituição. No entanto, como será demonstrado ao longo da presente dissertação, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico deverá ser conscientemente realizada, para atender não somente aos anseios sociais, mas também aos limites estabelecidos pela ordem econômica prevista no texto constitucional, em especial, a livre concorrência.

Ao expor sobre a intervenção sobre o domínio econômico e o princípio da livre concorrência, Schoueri diz que se trata de um princípio que deve ser respeitado dentro da intervenção do Estado, na medida em que a liberdade do agente econômico deve ser monitorada, sob pena de violação dele e, via de consequência, do próprio funcionamento regular do mercado.<sup>70</sup>

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico deve sempre ser controlada para não gerar efeitos negativos. Como já afirmava Becker “Por mais justo que seja o preceito consagrado e imposto pela regra jurídica, esta deixa de servir quando, balanceados em seu conjunto, os efeitos favoráveis e seus resultados prejudiciais, verifica-se que produziu mais dano que bem.”<sup>71</sup>

---

<sup>67</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 45.

<sup>68</sup> Conforme afirma Schoueri, o mercado pode ser conceituado como um ambiente em que há uma multiplicidade de compradores e produtores de produtos concorrentes, em que em razão da quantidade de oferta e demanda, permite-se chegar a um equilíbrio, como exemplo, do preço de um bem. (SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 29)

<sup>69</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 41.

<sup>70</sup> SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 331.

<sup>71</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 633.

Em razão disso, e antes de adentrar no princípio limitador objeto do presente estudo, é preciso analisar a concessão de normas tributárias extrafiscais e os princípios limitadores ao poder de tributar, mediante estudo de sua aplicação junto às exonerações tributárias.

## 2.6 Das limitações dos tributos extrafiscais

As normas tributárias extrafiscais são regras jurídicas que possuem a mesma competência legislativa concedida para impor tributos. Portanto, as limitações ao poder de tributar e os princípios previstos na Constituição que os regem também são aplicados a essas normas.

A concessão de normas tributárias extrafiscais se enquadra dentro de um padrão que foge às regras da generalidade da obrigação tributária devendo, por isso, ser concedida por medida ponderáveis, de ordem econômico-social, sob pena de violação de princípios do ordenamento jurídico.<sup>72</sup>

Esse controle da extrafiscalidade se dá em razão da competência dos entes públicos para instituir e isentar as suas espécies de tributos. José Souto Maior Borges ressalta que as isenções estão condicionadas aos parâmetros legais idênticos dos tributos fiscais, o que torna clara a interligação entre o regime jurídico dos tributos e o das isenções<sup>73</sup>. Em suas próprias palavras “As isenções integram a sistemática geral do direito tributário. Isenções dentro do sistema tributário, e não fora dele, ou a ele estranhas.”<sup>74</sup>

Ao analisar os aspectos das normas tributárias extrafiscais, é preciso denotar que eles também devem ser instituídos em consonância com todo o conteúdo jurídico e limitações impostas pelos textos constitucional e legal. Nessa perspectiva, Afrânio Menezes asseverou que “É na Constituição, assim, que o legislador deve buscar as finalidades a serem atingidas por meio da tributação extrafiscal, sob pena de, ao não agir assim, poderá macular a ação estatal com o vício da inconstitucionalidade”<sup>75</sup>.

Verifica-se que existem objetivos constitucionais que são alcançados por meio de normas tributárias e estas, ao incidirem, mitigam alguns princípios constitucionais para atender a essas finalidades. Assim, há a “necessidade de atuação visando a finalidades

---

<sup>72</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 79.

<sup>73</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral das isenções**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31-32.

<sup>74</sup> Ibid. p. 32.

<sup>75</sup> OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: Regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2016, p. 48-49.

constitucionalmente legítimas, justificáveis, e acima de tudo, que sobrevivam a uma detida análise de sua proporcionalidade e coerência.”<sup>76</sup>

O manejo de tributos pelo ente público deve ser feito de forma a privilegiar os princípios constitucionais e os objetivos previstos na legislação constitucional e legal. Paulo de Barros Carvalho, sempre atento, atesta que o regime dos tributos extrafiscais deve ser o mesmo dos fiscais, pautando o legislador “dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos.”<sup>77</sup>

É preciso analisar o fato de que as normas tributárias extrafiscais possuem uma finalidade diversa das fiscais, pois a sua incidência visa a alcançar objetivos positivados no ordenamento jurídico. Assim, alguns limites ao poder de tributar são reduzidos/mitigados para que se permita o alcance dessas finalidades, devendo a sua interpretação ser analisada sob essa perspectiva, que “poderão passar por um processo de ponderação em virtude da finalidade, também constitucional, pretendida pela tributação diferenciada.”<sup>78</sup>

Assim, deve-se reconhecer que o controle das normas tributárias extrafiscais se dá através da análise dos critérios discriminadores, já que a sua exoneração é permitida pelo ordenamento jurídico. Ou seja, o ente da federação possui competência para diferenciar a incidência tributária para induzir o comportamento dos contribuintes, mas essa intervenção sobre o domínio econômico deve estar compatível com os princípios que regem a norma tributária.

Essa visão é bem analisada por Diego Bomfim, ao descrever sobre a utilização de normas tributárias extrafiscais:

As normas exonerativas, quando reduzem ou anulam o quantum a pagar a título de tributos incidentes sobre uma determinada atividade econômica elegem critérios diferenciadores que, uma vez alcançados, permitem sua incidência. A vedação, portanto, se dá ao nível da eleição dos critérios discriminatórios (e da relação entre os fins pretendidos e os critérios eleitos), nunca sobre a possibilidade de exercício da competência tributária por exoneração.<sup>79</sup>

Os tributos com caráter extrafiscal são um exemplo do poder de tributar dos entes da federação, pois permitem que eles realizem o manejo de normas tributárias para alcançar objetivos previstos no texto constitucional. O seu controle através dos limites constitucionais é medida necessária e que se impõe em razão do pacto federativo.

---

<sup>76</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 133.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-288.

<sup>78</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 121.

<sup>79</sup> Id. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 224.

As normas que tratam, então, da instituição, exoneração, arrecadação e fiscalização de tributos devem ser reconhecidas como tributárias e sofrer o controle dos princípios constitucionais que os regem, ainda que voltados à indução de comportamentos. Nesse sentido, essas normas devem sofrer o controle jurídico constitucional até mesmo quando não alcancem as finalidades pretendidas pelo ente público<sup>80</sup>.

Como bem salientou Celso de Barros Correia, enquanto a preocupação essencial do regime jurídico dos tributos é proteger o contribuinte quanto a sua instituição e cobrança, os incentivos fiscais devem ser controlados em razão do impacto financeiro-orçamentário e do resguardo da coletividade e dos demais contribuintes que não sejam favorecidos dos seus efeitos<sup>81</sup>.

Como os tributos com caráter extrafiscal servem como um instrumento de alcance de fins de caráter material para o Estado, devem ser aptos a gerar essa finalidade em consonância com todos os princípios que regem o direito tributário, sob pena de negar vigência a diversas limitações ao poder de tributar, bem como acarretar em gastos tributários.

Ao descrever sobre os limites que devem ser impostos na concessão de incentivos fiscais, Celso de Barros Correia Neto alerta que:

O incentivo fiscal que seja aprioristicamente inapto para lograr o objetivo a que se orienta resultará unicamente em perda de arrecadação (renúncia de receita) e, por conseguinte, desperdício de recursos públicos. Não trará qualquer resultado jurídico útil e, possivelmente, ainda poderá implicar efeitos externos deletérios, como desequilíbrios de concorrência, por exemplo<sup>82</sup>.

Os tributos extrafiscais, e em especial os incentivos fiscais, são tão complexos em relação ao seu regime jurídico que o controle sobre a sua incidência normativa pode se dar sem que haja uma limitação meramente aos aspectos positivo formal<sup>83</sup>. Luis Eduardo Schoueri descreve que o ordenamento jurídico não impõe o tratamento igualitário idêntico aos contribuintes, mas equivalente àqueles que se encontrem na mesma situação, mostrando, dessa forma, que esse princípio é relativo<sup>84</sup>.

Um dos principais aspectos que geram limitações é a mitigação de alguns princípios como o da igualdade e do da capacidade contributiva. Com relação a este, há a retirada de

---

<sup>80</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 120.

<sup>81</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 216.

<sup>82</sup> Ibid. p. 176-177.

<sup>83</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 46-47.

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 06.

pouco da ideia de expropriação de riqueza do contribuinte para permitir que ele mantenha uma certa parcela que seria retirada, mediante uma justificativa para essa situação.<sup>85</sup>

Para melhor elucidar as limitações a imposição de normas tributárias extrafiscais, é preciso analisar os princípios que as regem e as suas mitigações, ante as peculiaridades do seu regime jurídico.

### 2.6.1 DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade evoca o Estado Democrático de Direito, em que os entes políticos devem respeitar o que está previsto na legislação para, por meio do seu poder de legislar, determinarem todos os aspectos legais e procedimentais necessários para a incidência da norma jurídica.

A tributação, como forma de intervenção do Estado na esfera do particular, deve ser pautada no que a legislação determinar, no sentido de promover e resguardar a segurança jurídica do indivíduo, que deve possuir a confiança no poder público de que não haverá qualquer forma de expropriação de parcela de sua riqueza que não esteja prevista em lei. Assim, o respeito ao princípio republicano da separação dos três poderes é essencial para o respeito aos aspectos legais da incidência das normas tributárias extrafiscais.

Roque Carrazza, em seu livro sobre o direito constitucional tributário, afirma categoricamente:

No Estado de Direito o legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade. Também o Poder Público limita seu agir com tais normas, subordinando-se, assim, à ordem jurídica e passando a revestir, a um tempo, a condição, de autor de sujeito de direito (Jellinek)<sup>86</sup>.

Para o caso da aplicação de normas tributárias extrafiscais, segue-se o mesmo entendimento, seja pela aplicação do art. 150, I, da Constituição Federal, seja pela prescrição constitucional de concessão de modalidades de normas extrafiscais por meio de lei, nos termos do art. 150, §6º. Esse dispositivo constitucional, por sua vez, dispõe sobre a necessidade de uma lei específica para tratar dessa matéria e indica a necessidade de uma lei que trate de forma isolada das exonerações tributárias, antevendo a sua função dissonante das

---

<sup>85</sup> ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 85.

<sup>86</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros, p. 240.

demais normas tributárias e da própria participação da sociedade, por meio da instituição pelo poder legislativo, mediante o devido processo legislativo pelos representantes do povo.

Como as normas tributárias extrafiscais possuem um caráter excepcional, que impactam o orçamento do ente da federação com os gastos tributários, a lei específica é uma técnica legislativa importante para controlar a sua incidência. Assim, o próprio princípio da legalidade para essas normas tributárias extrafiscais pode ser verificado quando a Constituição Federal o prevê como exceção a viabilizar a atuação do Estado.<sup>87</sup>

Outro exemplo claro sobre o necessário respeito ao princípio da legalidade diz respeito ao art. 155, II, §2º, XII, “g”, do texto constitucional, que determina que uma lei complementar deve tratar da forma com que haverá a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Em relação a esse princípio e o tema proposto pela dissertação, é preciso atentar para a necessidade de respeito da concessão de incentivos fiscais e a livre concorrência na medida em que a lei, quando submetida ao devido processo legislativo, deve passar pela análise técnica e econômica sobre os efeitos deletérios que essa medida pode causar, bem como dar transparência as políticas fiscais dos entes públicos, já que decorre de uma intervenção estatal sobre o domínio econômico.

## 2.6.2 DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Basicamente, o princípio da igualdade ficou consagrado como a norma jurídica que consagra um tratamento igual aos iguais, e desigual, na medida da desigualdade, aos desiguais<sup>88</sup>. Nesse aspecto, pode-se entender que essa norma constitucional tem o escopo de garantir uma igualdade formal (igualdade perante a lei) e igualdade material (igualdade na lei).

A igualdade perante a lei seria aquela que garante a aplicação uniforme da lei, sem qualquer tipo de distinção, enquanto que a igualdade na lei garante que a lei não acarrete uma distinção arbitrária de tratamento entre os contribuintes.<sup>89</sup> Sendo assim, este dispositivo constitucional permite que o intérprete sempre analise as normas tributárias, independentemente de serem normas de caráter fiscal ou extrafiscal, por meio de elementos

---

<sup>87</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 79.

<sup>88</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 187.

<sup>89</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77-78.

de comparação objetivos para se chegar à conclusão se há ou não a sua violação, seja por parte do legislador, seja por parte do poder executivo.

Assim, as normas tributárias devem sempre ser instituídas com base em limitações constitucionais, para evitar o ilegítimo arbítrio do legislador e permitir que a tributação seja equânime para aqueles que estejam em situação econômica semelhante.<sup>90</sup> Percebe-se que esse princípio, como limitador das normas tributárias extrafiscais, busca proibir que existam privilégios odiosos, discriminação fiscal para os contribuintes e, via de consequência, perda de arrecadação para o Estado com o favorecimento econômico de uma minoria.

O princípio da igualdade tributária deve ser analisado junto aos efeitos que a concessão de incentivos fiscais acarreta aos agentes econômicos, com a verificação da adequação da medida e do equilíbrio nas atividades econômicas desempenhadas pelos contribuintes que sejam afetados pela tributação. É o limitador que exige que a concessão de incentivos fiscais seja realizada com uma justificativa criteriosa por parte do poder legislativo e executivo, a fim de sustentar o trato diferenciado na carga tributária deles.<sup>91</sup>

Para as normas de caráter extrafiscal, portanto, há a possibilidade de tratamento diferenciado, mas desde que justificável pelo ordenamento jurídico e, via de consequência, essa discriminação não pode levar ao rompimento dos princípios previstos na ordem econômica, como a livre concorrência. Isso porque essas diferenciações devem ser controláveis de forma objetiva e racional, sem permitir arbitrariedades por parte do ente que permita a discriminação.

A igualdade, então, possui uma aproximação com a livre concorrência e a neutralidade tributária, na medida em que este princípio possui como uma de suas dimensões assegurar o tratamento igualitário de condições para os agentes econômicos. Visa analisar a possibilidade concedida pelo próprio ordenamento jurídico de dar tratamento tributário diferenciado para algumas situações, desde que haja critérios de especificação com um vínculo de correlação lógica entre o objeto a ser atingido e a desigualdade de tratamento que não seja incompatível com os interesses da Constituição<sup>92</sup>.

Espera-se do Estado, ao instituir normas tributárias com caráter extrafiscal, que analise os princípios que regem a limitação ao poder de tributar, em especial a igualdade, pois tem o dever de não causar qualquer distúrbio que afete a igualdade de condições entre os

---

<sup>90</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 189-190.

<sup>91</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 294.

<sup>92</sup> LIMA, Ricardo Seibel Freitas. **A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica**. In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 24, n. 24, p. 45.

competidores e, assim, permitir que aqueles agentes econômicos que se encontrem em patamar de igualdade possam gozar dos mesmos incentivos a serem dados pelo Estado.

Em outras palavras, deve-se analisar se a igualdade da distribuição da carga tributária desses contribuintes será compatível com a finalidade que se quer buscar, avaliando-se se este instrumento legal é proporcional ou não, por meio da verificação dos elementos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.<sup>93</sup>

### 2.6.3 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional e remete à possibilidade do imposto incidir sobre uma manifestação de riqueza, sendo um subprincípio do princípio da igualdade, na medida em que a sua aplicação deve respeitar, sempre que possível, a capacidade econômica do sujeito passivo<sup>94</sup>.

Nas palavras de Regina Helena Costa, pode ser conceituado como “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento do imposto, sem o perecimento da riqueza lastreada da tributação”<sup>95</sup>.

Paulo de Barros Carvalho descreve que esse princípio dá contornos para que o legislador escolha eventos que manifestem riqueza e permitam distribuir a carga tributária de maneira equânime, estabelecendo de forma proporcional as dimensões do acontecimento<sup>96</sup>.

Já para Diego Bomfim esse princípio é ínsito das normas fiscais, que tem a justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, ao contrário das normas tributárias extrafiscais, pois determinados contribuintes terão uma redução da carga tributária como um meio para se alcançar finalidades previstas no ordenamento jurídico<sup>97</sup>.

A tributação extrafiscal, então, se opõe a concepção da tributação como neutra, em que permite que o legislador crie condições para uma sociedade mais justa e distributiva, com diretrizes políticas, econômicas e sociais.<sup>98</sup>

---

<sup>93</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 205-206.

<sup>94</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100-101.

<sup>95</sup> Ibid. p. 101.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 286-213-214.

<sup>97</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 194.

<sup>98</sup> Luis Eduardo Schoueri, por sua vez, entende que as normas tributárias indutoras têm relação com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que estas não perdem a sua capacidade de normas tributárias. Para este autor, mesmo que o legislador tenha a discricionariedade de reduzir a carga tributária por meio de normas

Para Martha Toribio Leão, as normas tributárias indutoras se afastam da capacidade contributiva, mas não abandonam por completo o respeito a esse princípio, pois, para ela, onde não houver manifestação de riqueza não haverá tributação, e a sua cobrança não poderá afetar o mínimo existencial necessário à sobrevivência digna, nem se tornar confiscatória<sup>99</sup>.

Assim, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva é flexibilizado para que as normas tributárias extrafiscais incidam de forma que não acarretem em desrespeito aos limites ao poder de tributar, permitindo uma mitigação de sua aplicação para atingir objetivos previstos constitucionalmente.

#### 2.6.4 DO CONTROLE PELO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade advém do direito alemão, ao se desenvolver no âmbito do direito administrativo, em que os magistrados o utilizavam como um limitador da discricionariedade administrativa. Trata-se de uma forma de controle racional entre os meios e os fins<sup>100</sup>.

Como as normas tributárias extrafiscais possuem finalidades diversas da tributação fiscal, a sua incidência deverá atentar para a constitucionalidade dos meios e fins, bem como a sua adequação com os objetivos para a qual foi instituída. Como há uma imposição tributária que demanda uma discriminação na carga tributária entre os contribuintes, a sua concessão deve ser avaliada por um juízo de proporcionalidade para ser compatível com as normas constitucionais. Assim, devem ser observados os requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade.

Humberto Ávila entende a proporcionalidade como um postulado normativo, em que as normas têm uma aplicação que depende da relação entre os bens jurídicos em jogo e da existência de uma relação de meio e fim controlável. Se não houver uma medida concreta que alcance uma determinada finalidade, não haverá a finalidade desejada<sup>101</sup>.

---

indutoras, esta discricionariedade estará sempre vinculada a um mínimo de capacidade econômica do contribuinte, resultando, inclusive, na busca pela ponderação econômica para que haja a diferenciação entre os contribuintes. (SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281-287)

<sup>99</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 113.

<sup>100</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 278.

<sup>101</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª Ed. Ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 208.

A diferenciação de carga tributária, então, é lícita no ordenamento jurídico, mas a sua incidência deve respeitar diversos princípios que estão presentes na Constituição. Como as normas extrafiscais são, por natureza, interventivas, e afetam os direitos fundamentais, o seu controle via proporcionalidade é um meio de obter uma maior limitação para evitar distorções, como na livre concorrência, em que os agentes econômicos devem estar em paridade de armas, sem que ocorra qualquer favorecimento ilegítimo.

A adequação, então, é o requisito que visa verificar se a aplicação da norma extrafiscal atende às finalidades para a qual foi criada<sup>102</sup>. Assim, o dispositivo normativo deve ser capaz de gerar os efeitos para os quais foi instituído. Já a necessidade impõe que se verifique se existem outros meios menos gravosos e que sejam capazes de gerar os mesmos efeitos para o qual as normas tributárias foram instituídas. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito consiste na ponderação, na verificação de peso da medida, ou seja, se a sua aplicação é mais acentuada que o direito que tenha sido restringido<sup>103</sup>.

Em atenção ao respeito desses requisitos para a concessão de normas extrafiscais compatíveis com o princípio da isonomia tributária, Andrei Velloso descreve que “a norma deverá ser adequada e necessária para alcançar as finalidades não fiscais almejadas, e essas haverão de possuir peso mais acentuado que o do princípio da igualdade.”<sup>104</sup>

A função promocional dos incentivos fiscais deve sempre apresentar compatibilidade entre os interesses privados e públicos, na medida em que o tratamento tributário diferenciado será concedido com a função de alcançar objetivos estatais.<sup>105</sup> Assim, os benefícios devem ser maiores que os prejuízos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidades. Em síntese, os benefícios fiscais devem ter uma relação de meio e fim em decorrência de seus objetivos e devem servir como forma de melhorar as políticas de governo, conforme o entendimento de Celso Barros:

É nesse sentido que se afirma que os benefícios fiscais apresentam uma lógica semelhante à pertinente às despesas: a diferença é que, em vez de o Estado arrecadar tributos para depois empregar as receitas geradas em favor da comunidade, simplesmente deixa de cobrá-lo ou o faz de forma menos gravosa para o contribuinte, a fim de permitir que ele mesmo possa alcançar tais finalidades, sem a atuação estatal direta.<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup> LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 139.

<sup>103</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, 313.

<sup>104</sup> Ibid. p. 310.

<sup>105</sup> NETO CORREIA, Celso de Barros. **Instrumentos fiscais de proteção ambiental**. In: Direito Tributário Atual, vol. 22, São Paulo: Dialética, 2008, p. 158.

<sup>106</sup> Ibid. p. 158.

Assim, poderá haver um controle de constitucionalidade, por meio da aplicação do princípio da proporcionalidade, mediante a verificação dos elementos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, já que há a influência sobre os comportamentos econômicos dos contribuintes, que afetam os direitos de liberdade e devem ser analisados quanto a sua compatibilidade com os direitos fundamentais.

Analisando o direito comparado, nas lições de Juan Enrique Alabern<sup>107</sup>, o Tribunal Constitucional espanhol entende como constitucionais os tributos com caráter extrafiscal que, ao serem aplicados, superem quatro questões, quais sejam: (i) o tributo seja aplicado em situações análogas com outros contribuintes; (ii) que receba um tratamento jurídico diferenciado; (iii) que essa diferença de tratamento tributário resulte de uma causa objetiva e razoável e; (iv) que essa diferença resulte de um regime jurídico proporcional.

Alabern<sup>108</sup> distingue a finalidade fiscal e extrafiscal em termos antagônicos. Para ele, quanto maior o caráter fiscal, menor o extrafiscal e vice e versa. Assim, se a capacidade fiscal está vinculada a capacidade contributiva, em que haverá uma maior arrecadação ao passo que maior for a riqueza do contribuinte, a capacidade contributiva opera de forma diretamente proporcional para a finalidade extrafiscal, em que quanto mais se cumpra esta, menor será a aplicação do referido princípio.

Como bem expôs Luis Roberto Barroso, a aplicação desse princípio permite ao poder judiciário invalidar os atos legislativos e administrativos no caso de não haver a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, não cabendo, no entanto, impor a realização de melhorias políticas, por meio do seu próprio juízo de conveniência e oportunidade. Somente é permitido que seja aplicado nos casos em que haja uma manifesta incompatibilidade com a ordem constitucional<sup>109</sup>.

Em função desses limitadores, é preciso analisar o regime jurídico dos incentivos fiscais, vistos como principal instrumento dos Estados para induzir o comportamento dos contribuintes e como eles podem influenciar, por meio de sua incidência, a forma de controle por parte do Poder Judiciário e demais órgãos competentes sobre a livre concorrência.

---

<sup>107</sup> ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009, p. 89.

<sup>108</sup> Ibid. p. 90.

<sup>109</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 278.

### 3 REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS:

#### 3.1 Um breve estudo da incidência das normas jurídicas

Antes de adentrar no estudo das normas jurídicas com fins extrafiscais, o presente estudo abordará uma breve análise pelo estudo da incidência da norma tributária e, assim, permitir uma compreensão de como definir o que seja um incentivo fiscal.

As normas jurídicas serão entendidas, neste presente trabalho, como o resultado da construção do intérprete do direito ao texto legal/bruto que foi elaborado pelo legislador e que está em consonância com as outras normas do sistema jurídico. A compreensão do que se entende por norma jurídica, necessariamente, passa pela compreensão do que está posto como suporte físico num texto normativo.

Portanto, neste presente trabalho científico, a definição de norma jurídica será decorrente sempre dessa construção de uma proposição que advém dos textos legais, em que a interpretação deles é um fator essencial para a produção de efeitos que se dá aos dispositivos normativos<sup>110</sup>. Essa atividade (construção da norma jurídica) é bem desenvolvida por Gregorio Robles que afirma que os textos legais são submetidos a um processo de refino e reelaboração pelo intérprete que o refletirá e o completará<sup>111</sup>.

Assim, os textos legais são o ponto de partida para a elaboração de uma norma jurídica, que deverá passar por um processo de interpretação não somente do que está posto pelo texto legal, mas também pelo sistema jurídico. Paulo de Barros Carvalho, em uma de suas obras, demonstra a necessidade de analisar os textos normativos em conjunto, prezando pela coesão do ordenamento jurídico:

Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deônticos completos. Somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla.<sup>112</sup>

Taréq Moysés Mousallem<sup>113</sup> sintetiza o que se quis argumentar até o presente momento com a seguinte descrição “A norma jurídica surge como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deôntico do texto do direito positivo.” Em

---

<sup>110</sup> ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência jurídica**: teoria e crítica. São Paulo: Noeses, 2011, p. 33.

<sup>111</sup> ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: Quatro estudos de teoria comunicacional de direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 07.

<sup>112</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 45.

<sup>113</sup> MOUSSALEM, Tárek Moyses. **Fontes no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 67.

suma, Gabriel Ivo<sup>114</sup> resume o que se busca passar na seguinte assertiva “A norma jurídica não se confunde com os enunciados normativos. Estes são apenas os suportes físicos. A norma jurídica consiste na significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo.”

Em face dessas construções, pode-se perceber que uma norma jurídica possuirá sempre uma estrutura lógica necessária para atender a finalidade primordial do direito que é regular as condutas intersubjetivas. Nesse aspecto “A norma jurídica, como portadora desse mínimo deontico, desfruta de uma estrutura implicacional [D (p -> q)], ou seja, deve-ser, se acontecer um fato ‘p’, deve-ser a consequência ‘q’.”<sup>115</sup>

Como toda norma jurídica possui a estrutura lógica acima referenciada, a sua incidência se dará sempre que houver a ocorrência do fato previsto na sua hipótese de incidência/antecedente, que será capaz de gerar consequências que estão previstas no consequente. Assim, o que era uma norma geral e abstrata, com caráter conotativo, passará a ser uma norma individual e concreta, com caráter denotativo<sup>116</sup>.

Novamente as lições de Tarek Mousallem são pertinentes para melhor compreender a metodologia aplicada com relação à incidência da norma jurídica, em que “Aplicar é ato linguístico de criação normativa, é realizar a incidência da norma, enfim, é fazer-ser o direito positivo. Aqui surge o homem como agente produtor do direito (competente) constituído pelo próprio produto do ato: a norma jurídica.”<sup>117</sup>

Esse ato de incidência junto à aplicação é medida que se impõe, diante da homogeneidade sintática das normas, mas da heterogeneidade semântica delas. O ato humano é essencial para se entender a incidência, já que, como afirma Paulo de Barros Carvalho “[...] a mensagem legislada quase sempre vem penetrada de imperfeições, com problemas de ordem sintática e semântica, tornando muitas vezes difícil sua compreensão pelos sujeitos destinatários.”<sup>118</sup>

Por tal razão, Gabriel Ivo analisa a incidência da norma tributária e afirma que “Assim, a incidência terá sempre o sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide por força própria: é incidida.”<sup>119</sup>

Em vista da abertura semântica de um texto jurídico, a subsunção do fato à norma deve ser analisada por um intérprete na construção da norma jurídica. Todas as vezes, então,

<sup>114</sup> IVO, Gabriel. Norma jurídica: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 75.

<sup>115</sup> MOUSSALEM, Tarek Moyses. **Fontes no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 68.

<sup>116</sup> O intérprete, ao analisar um fato que ocorreu no mundo fenomênico, irá descrevê-lo (denotação) e, ao verificar-se que o fato subsume-se à norma abstrata, prevista em sua hipótese (conotação), ocorrerá a aplicação do direito e, via de consequência, a incidência da norma tributária.

<sup>117</sup> Ibid. p. 80.

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 300.

<sup>119</sup> IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 62.

em que for analisada a ocorrência dessa subsunção com a produção de efeitos jurídicos típicos se estará diante da própria essência do fenômeno do direito.<sup>120</sup>

Alguns autores tributaristas, por sua vez, vão na contramão do que se afirma nesse presente trabalho. Para eles, a incidência da norma acontece em momentos distintos da aplicação do direito, em que aquela é automática e infalível e ocorre sempre que um fato que está previsto na hipótese de incidência ocorrer no mundo. Geraldo Ataliba,<sup>121</sup> adepto dessa doutrina, afirma que a incidência é um fenômeno que ocorre de forma semelhante a uma descarga elétrica numa barra de ferro, produzindo efeitos imediatos.

Alfredo Augusto Becker e Souto Maior Borges seguem o mesmo entendimento de Geraldo Ataliba<sup>122</sup>. Para eles, a incidência ocorre independente da atividade humana, e a incidência é meramente um fenômeno, e que, se o fato ocorrer no mundo, incidirá automaticamente, sem haver falhas. No entanto, discorda-se do entendimento dos autores, na medida em que se entende que a incidência depende de uma atuação do intérprete do direito, sendo os textos legais os pontos de partida para o desenvolvimento da norma jurídica, dentro de um sistema jurídico.

A discordância se dá em razão da concepção da heterogeneidade semântica que um texto legal pode ocasionar no intérprete, sendo necessária sempre a atuação do homem para que ocorra a incidência da norma jurídica, dependente sempre do ato de interpretar. A análise da natureza jurídica de uma norma desonerativa, portanto, depende do estudo sobre se aquele enunciado prescritivo corresponde ou não ao regime jurídico de um benefício fiscal. Assim, somente com a aplicação do intérprete é que se pode afirmar que a norma jurídica será ou não uma espécie de benefício.

Como afirmado em tópico anterior, por vezes, os impostos terão uma característica de possuir função fiscal ou não, com algumas desonerações ou mesmo onerações que não são propriamente extrafiscais, mas meramente adequações a limitações ao poder de tributar, a exemplo da seletividade e progressividade. Isso poderá ser devidamente analisado e resguardado à aplicação adequada dos textos normativos quando da interpretação do homem.

---

<sup>120</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 311.

<sup>121</sup> Para ilustrar o pensamento deste autor, vejamos uma passagem de sua obra sobre a hipótese de incidência tributária, na qual afirma que “as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de imã. Incidência é a descarga elétrica.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 45)

<sup>122</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 310; BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 211.

### 3.1.1. DO SISTEMA JURÍDICO

Para uma construção da norma jurídica, a ciência do direito deve analisá-la com base numa relação de reciprocidade entre outras normas que perfazem o sistema jurídico. Os textos normativos devem estar em sintonia para que não haja qualquer incongruência entre os enunciados prescritivos dentro de um ordenamento jurídico.

Gregorio Robles encara essa perspectiva ao afirmar que uma norma jurídica “[...] só poderá cumprir seu papel se for capaz de articular coerentemente o conjunto de múltiplas funções atribuídas às proposições normativas que configuram o sistema.”<sup>123</sup> Para o autor espanhol, o sistema jurídico difere do ordenamento jurídico, que é o complexo de textos normativos. Para ele, o sistema jurídico é o resultado da elaboração científica do direito, livre de contradições.

Em outra perspectiva, o sistema jurídico não difere do ordenamento jurídico, pois ambos são sinônimos, não podendo atribuir a racionalidade do sistema ao cientista do direito. “O vínculo entre comando normativo e sanção, o aspecto material da conduta imposta aos destinatários, aquele que pode criar e os que têm o dever de receber as normas jurídicas são elementos de uma só norma que chamamos de completa.”<sup>124</sup>

Nesse mesmo sentido, entende Tércio Sampaio Ferraz que descreve que o ordenamento possui um repertório e estrutura que guardam relação entre si. Assim, se trata de “[...] um conceito operacional que permite a integração das normas num conjunto, dentro do qual é possível identifica-las como normas jurídicas válidas.”<sup>125</sup>

Como as normas jurídicas são construídas pelo intérprete, nem sempre um texto normativo trará conceitos que permitam um juízo do caso concreto, o que leva o aplicador do direito a consultar outros textos do direito em vigor para que ele realize a leitura adequada que o caso requer.

As normas jurídicas, então, são construídas pela análise de sua coordenação e relação com outras normas jurídicas, formando uma unidade que “[...] se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relação de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia)”<sup>126</sup>

---

<sup>123</sup> ROBLES, Gregório. **O direito como texto**: Quatro estudos de teoria comunicacional de direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 11 e 12.

<sup>124</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 133.

<sup>125</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 172-173.

<sup>126</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43.

A ideia de sistema jurídico, então, permite uma concepção de que as normas jurídicas estão inseridas dentro de um ordenamento jurídico coerente, com caráter prescritivo, no qual não se aceitam antinomias, pois o próprio ordenamento possui enunciados que o eliminarão.

A ideia de sistema, então, passa basicamente por um conjunto de elementos que possuem uma conexão entre si e que essa ligação decorra de um ponto referencial. Como explica corretamente Tércio Sampaio Ferraz, o sistema deve possuir uma estrutura e um repertório que se interligam por um denominador comum. Essa estrutura corresponderá ao complexo de relações dentro do sistema, enquanto que o repertório corresponde aos elementos que o formam.<sup>127</sup>

Esse mesmo pensamento é seguido por Cristiano Carvalho quando afirma que “As inter-relações entre os elementos se dão por intermédio da estrutura sistêmica. A estrutura é que determinará as manifestações interatuantes entre os elementos.”<sup>128</sup> Assim, chega à conclusão de que os sistemas são um conjunto de elementos que se relacionam entre si na própria estrutura, que, por sua vez, é determinada pelo próprio sistema.

As normas jurídicas são fruto de significações previstas numa análise em conjunto com outras normas dentro do ordenamento, que possuem unidade e coerência. Não basta, então, que se analise meramente o enunciado prescritivo, pois ele servirá como ponto de partida para que se construa a norma jurídica por meio do estudo do conjunto dos enunciados.

Essas concepções são necessárias para se entender a aplicação dos incentivos fiscais e a aplicação dos regimes jurídicos para cada caso concreto. Por meio dessa visão, permitir-se-á chegar a conclusões lógicas sobre o conceito ou não de benefícios fiscais e quais os textos normativos que devem ser analisados quando da necessidade de proferir uma decisão jurídica. Além do mais, é preciso atentar que os incentivos fiscais devem ser concedidos e analisados em conexão com a ordem econômica, por meio de uma busca pela vida digna da sociedade, ao respeitar os princípios que são inerentes ao desenvolvimento econômico, como a livre concorrência.

A percepção de que há um sistema jurídico interligado, em que os enunciados prescritivos devem ser compatíveis e coerentes uns com os outros permite chegar a conclusão de que qualquer instrumento tributário utilizado como política fiscal deve ater-se aos mais diversos dispositivos constitucionais espalhados, demonstrando a importância do estudo interdisciplinar entre o direito tributário e o econômico.

---

<sup>127</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 172-173.

<sup>128</sup> CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 42.

### **3.2 Análise da incidência das normas tributárias extrafiscais indutoras**

Como se pôde observar ao longo do segundo capítulo, as normas tributárias com fins extrafiscais incidem para regular as relações intersubjetivas com a finalidade de alterar as relações jurídicas preexistentes e mudar o cenário político, econômico ou social que se quer obter em determinada política de governo. Essas normas tributárias passaram a ter uma maior participação na vida política do país com a evolução histórica do próprio ordenamento jurídico, que permitiu que houvesse uma maior participação por parte do Estado na condução de diversos setores da sociedade, na tentativa de reduzir as desigualdades e de fomentar a economia do país.

As normas tributárias, então, podem ser utilizadas como um mecanismo jurídico que permite uma modificação na estrutura social e econômica para alcançar objetivos que estejam previstos em textos legais e sejam correspondentes aos anseios políticos de um determinado momento histórico. Em outras palavras, o uso de instrumentos tributários por meio de normas com fins extrafiscais permite que um governo alcance objetivos que não são meramente arrecadatórios, mas servem para induzir os contribuintes a realizarem atividades que sejam compatíveis com a política de governo que esteja no poder.

As normas tributárias com fins extrafiscais que serão estudadas ao longo deste capítulo serão os incentivos fiscais, que podem ser analisados como normas jurídicas que reduzem, total ou parcialmente, o crédito tributário devido por um contribuinte, com a finalidade deste realizar determinadas condutas que sejam desejadas por um governo para alcançar finalidades que devem estar previstas na Constituição e tenham cunho econômico ou social.

Os incentivos fiscais estão previstos no texto constitucional e tem como uma de suas principais finalidade estimular a correção de distorções do sistema econômico, para melhorar a distribuição de renda com a geração de empregos em regiões menos industrializadas e reduzir a desigualdade social e regional, por exemplo. A sua concessão, então, está previamente vinculada a consagrar interesses meramente públicos, permitindo que haja uma redução na arrecadação de receitas de determinados contribuintes que auxiliarão, no futuro, uma melhoria na geração de receitas pela correção desses defeitos.

Como se trata de um instrumento de intervenção estatal sobre o domínio econômico, a sua influência deve servir aos interesses públicos de forma a causar os menores prejuízos a comunidade. Em síntese, deve ser encarada como um instrumento capaz de promover “[...] o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população,

seja através de criação de empregos, do acesso à cultura, da geração e redistribuição da renda ou de quaisquer outros meios lícitos.”<sup>129</sup>

A concessão de incentivos fiscais, como se pode notar, tem como uma de suas principais finalidades a correção de distorções na ordem econômica. As mudanças nas relações intersubjetivas por meio dessas normas tributárias devem respeitar, então, os princípios da legalidade, isonomia, proporcionalidade dentre outros para que não haja qualquer privilégio para poucos contribuintes. Essa preocupação que a concessão de incentivos fiscais pode gerar na ordem econômica é verificada por André Elali ao descrever que ela deve sempre ser analisada, antes de sua execução, com um viés tecnicista, para fornecer informações suficientes para que seja possível o alcance da finalidade extrafiscal.<sup>130</sup>

A complexidade de encontrar tais limitações, no entanto, se dá em razão da sua própria peculiaridade da análise se uma norma tributária é ou não um incentivo fiscal. A necessidade de se analisar pormenorizadamente o regime jurídico dos benefícios fiscais é uma das principais formas de controlar a sua concessão pelo poder público, pois as mudanças no padrão da regra matriz de incidência tributária geram muitas diferenças em relação à norma padrão de tributação. José Eduardo Soares de Melo bem sintetiza essa problemática ao afirmar que a utilização, fruição ou a realização dos benefícios fiscais “não pode ter vinculação ou atinência estrita ao regime jurídico da tributação, uma vez que na referida relação jurídica o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o poder público se qualifica como devedor (sujeito passivo).”<sup>131</sup>

Ao analisar, anteriormente, o regime jurídico dos benefícios fiscais, este trabalho científico optou pela utilização do critério jurídico-formal para a interpretação acerca da existência ou não da utilização de uma norma tributária extrafiscal indutora, por razão de entender que elas têm como principal característica desviar do padrão de uma norma tributária para incentivar um determinado contribuinte a realizar uma determinada atividade. Assim, haverá uma alteração ou no antecedente ou consequente da regra matriz de incidência tributária para reduzir a carga tributária de um contribuinte.

---

<sup>129</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 35.

<sup>130</sup> ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Ed, 2007, p. 51.

<sup>131</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 229-243, p. 230.

Partindo-se da análise de Sacha Calmon Navarro Coêlho e de Paulo de Barros Carvalho<sup>132</sup>, as normas tributárias são repartidas em antecedente e consequente, em que poderão desqualificar os fatos e não ensejar a tributação ou apenas determinar o *quantum* devido da relação jurídica instaurada entre contribuinte e fisco.<sup>133</sup>

Assim, a depender da espécie de incentivo fiscal, haverá o impedimento do nascimento da própria norma padrão de incidência tributária, em razão de a sua hipótese haver um fato obstativo da instauração da relação jurídica (e.g. isenção) ou apenas delimitações de ordem quantitativa (e. g. redução da base de cálculo). Em síntese “A isenção como também a imunidade não excluem o crédito, obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.”<sup>134</sup>

Mesmo que dissonante quanto à forma de incidência das normas tributárias extrafiscais indutoras, consubstanciada na espécie isenção, José Souto Maior Borges entende que “a norma que isenta, estabelecendo um regime tributário especial para certa classe de casos e pessoas, constitui uma exceção à regra de generalidade da tributação.”<sup>135</sup> Partindo da mesma análise quanto ao critério estabelecido para indicar se há ou não uma norma tributária extrafiscal, Elcio Fiori Henriques<sup>136</sup> descreve que o legislador complementar, inclusive, adotou o critério jurídico-formal quando prescreveu o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000)<sup>137</sup>.

---

<sup>132</sup> Apesar de esses doutrinadores possuírem semelhanças em suas lições, é preciso ressaltar que para Paulo de Barros Carvalho (2009, p.565-566), uma norma de isenção, parcial ou não, esta jamais poderá suprir de forma a abrangência de qualquer dos seus critérios, pois se fosse total, a regra matriz de incidência tributária restaria prejudicada, com a ab-rogação da norma, enquanto que o doutrinador mineiro entende que pode haver a redução total ou parcial de um dos critérios, pois as classificará em qualitativa ou quantitativa, a depender da escolha do legislador, o que permitirá ao contribuinte reduzir a carga tributária de um tributo de forma parcial ou total, a depender do conteúdo inserido nesta norma tributária (CÔELHO, 2000, p. 143).

<sup>133</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 142.

<sup>134</sup> Ibid. p. 149.

<sup>135</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 115-116.

<sup>136</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 142-143.

<sup>137</sup> 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.

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

Da leitura desse dispositivo, é possível notar no seu §1º, ao determinar algumas espécies de benefícios fiscais, de forma exemplificativa, indicou que outras maneiras de analisar se há ou não um benefício decorre da verificação de que ‘implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.’”

O legislador, então, ao eleger essa forma de modificação da carga tributária como ensejadora do reconhecimento de benefícios fiscais, acaba estabelecendo “[...] que os benefícios fiscais constituem ‘desvios’ à norma tributária de referência, sendo, portanto, variações da regra geral impositiva de tributação.”<sup>138</sup>

Celso de Barros Correia discorda desse pensamento ao descrever em sua obra que “nem todo incentivo fiscal implica alteração da regra tributária. É suficiente que tenha efetivamente o condão de interferir na arrecadação das receitas tributárias, pela modificação de algum aspecto da relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte.”<sup>139</sup> Para este autor, algumas medidas de que beneficiem o contribuinte por meio de redução de obrigações acessórias, por exemplo, já podem ser configuradas como benefícios fiscais. Inclusive, expõe que “talvez a característica fundamental do que ordinariamente se chama indução esteja exatamente aí: em manejar conscientemente ou de forma desejada a eficácia social das exações tributárias.”<sup>140</sup>

Sendo assim, existem diversas formas de um incentivo fiscal se manifestar, em que o seu regime jurídico dependerá da modificação da norma padrão de incidência tributária. Tanto na hipótese quanto no conseqüente haverá a possibilidade de uma modificação de seus critérios e permitirão um estímulo para que o contribuinte realize atividades compatíveis com o que está estabelecido na Constituição. Já com relação ao controle desses incentivos fiscais, as normas tributárias extrafiscais indutoras devem ser analisadas com base na sua eficácia social, pois a discriminação permitida constitucionalmente deve ser menos prejudicial que os efeitos positivos que podem trazer ao conduzir o comportamento do contribuinte.

---

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

§ 3o O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

<sup>138</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 144.

<sup>139</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 141.

<sup>140</sup> NETO CORREIA, Celso de Barros. **Instrumentos fiscais de proteção ambiental**. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 22, São Paulo: Dialética, 2008, p. 143.

Em decorrência dessa redução por meio de uma discriminação na regra tributária padrão, que beneficiará alguns contribuintes, deve haver um controle de sua vigência por meio da análise do alcance da finalidade para a qual foi concedido e, como afirmado por Marcos Vinhas Catão “[...] é dentro de tal onerosidade ou de retributividade que encontraremos o substrato de validade do incentivo fiscal.”<sup>141</sup>

Esse benefício fiscal para alguns contribuintes com a finalidade de atingir objetivos de ordem econômico e social justificam a concessão de incentivos “[...] com a ressalva da avaliação de seus fundamentos a fim de tê-los por consentâneo com os valores e o ordenamento a que se encontra submetido, controle que deve ser compreendido antes, durante e após a sua implementação [...]”<sup>142</sup> Nesse mesmo sentido, Heleno Taveira Tôres já descreveu que “Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentado em desígnio constitucional em que preste à promoção de quebra de desigualdades [...]”<sup>143</sup>

São esses os efeitos que podem influenciar diretamente na economia, por meio da realização de distúrbios concorrenciais provocados pelo Poder Estatal e que devem ser sempre controlados, seja por meio dos órgãos competentes, seja pelo próprio Poder Judiciário. Tércio Sampaio Ferraz, ao escrever o prólogo do livro sobre a tributação e concorrência de Diego Bomfim, alertou para a análise de discriminações justificáveis para que não se cometam verdadeiras injustiças e, assim, com base na análise da implementação de políticas públicas por meio de normas tributárias, se respeite a igualdade por meio dos efeitos indutores impostos pela norma, analisando o sinalagma custo/benefício.<sup>144</sup>

### 3.3 O Regime jurídico dos benefícios fiscais:

O estudo do regime jurídico dos benefícios fiscais é complexo em razão da própria legislação em vigor. Ao analisar o texto constitucional, é possível notar que o legislador constituinte elencou tanto os benefícios fiscais quanto os incentivos fiscais como um só, intercambiáveis. Ricardo Lobo Torres, em análise sobre esses reflexos, ensina que é incabível “[...] interpretação literal e restritiva da expressão constitucional ‘incentivos fiscais’, para

---

<sup>141</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 31.

<sup>142</sup> Ibid. p. 44.

<sup>143</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na Constituição e o ‘crédito de IPI’**. In: Direito tributário atual. São Paulo: Dialética/IBDT, 2005, p. 25.

<sup>144</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 18.

abranger apenas os tributários. A noção aceita é a de que direito fiscal é mais amplo do que tributário, compreendendo também o financeiro.”<sup>145</sup>

Em razão disso, a doutrina até a presente data se debruça sobre a forma de aplicação dos benefícios fiscais. Muitos doutrinadores elencam uma distinção entre os incentivos de ordem tributária e financeira. Algumas normas jurídicas com fins extrafiscais incidem no momento da receita tributária, ou seja, antes do próprio recolhimento do tributo pelo contribuinte. Nesse sentido, as suas limitações legais estariam restritas aos princípios e regras de ordem tributária. No outro sentido, as normas tributárias extrafiscais que incidam sobre uma parcela da receita que já foi devidamente recolhida, que se encontra nos cofres públicos do ente político, é um incentivo financeiro, devendo ser regido pelas normas de direito financeiro.<sup>146</sup>

Essas distinções, apesar de aparentarem certa lógica, acarretam sérios problemas práticos para a interpretação do regime jurídico a ser aplicado para os incentivos fiscais, pois os Estados, além de, por vezes, não instituírem corretamente os incentivos que querem, também burlam o próprio sistema jurídico ao conceder incentivos financeiros ao invés de fiscais, em razão das limitações ao poder de tributar destes, por exemplo.

Os incentivos fiscais vistos como mecanismos de redução da carga tributária de contribuintes concedidas por um ente político para atingir fins não meramente arrecadatários podem ser manifestados por diversas formas, dentre elas: i) subvenções diretas; ii) subsídios; iii) incentivos fiscais (isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo); iv) incentivos financeiros e creditícios.

As formas de manifestação dos incentivos, então, são tantas que o seu real regime jurídico deve ser analisado à luz do caso concreto, tendo em vista a forma de aplicação que os legisladores brasileiros as determinaram nos textos legais. Em razão da distinção realizada nos parágrafos acima, é necessário analisar algumas modalidades de incentivos financeiros para melhor abordar as questões que são pertinentes ao tema. Assim, são exemplos a “[...] anistia, remissão, subsídio e crédito presumido, que possuem característica comum o fato de serem

---

<sup>145</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 337.

<sup>146</sup> Marcos Vinhas Catão segue esse entendimento, em que acredita, inclusive, que “Os incentivos que atuam na vertente da receita pública são, indubitavelmente, os veículos por excelência para a concessão de incentivos fiscais, especialmente as hipóteses de isenção, fundadas na doutrina da extrafiscalidade.” (CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 75)

normas que atuam após a incidência da norma tributária, motivo pelo qual não podem ser, em nenhuma hipótese, considerados elementos estruturais da incidência tributária.”<sup>147</sup>

Essa perspectiva demonstra a ausência de uma legislação coesa dos benefícios fiscais no país e reflete diretamente sobre as normas que devem reger a relação jurídica estabelecida. Nesse sentido, Marcos Vinhas Catão descreve sobre a concessão de subvenções e a sua vinculação com alguns aspectos de receita, em que afirma categoricamente que nesses casos “poderá não lhe ser retirada a característica de incentivo financeiro, mas ao menos lhe ser imposta alguma das vedações circunscritas às limitações das concessões de incentivos e benefícios de natureza tributária.”<sup>148</sup>

Em outros termos, um incentivo financeiro, por vezes, pode ter o efeito de tributário e vice-versa, e isso somente pode ser devidamente analisado quando da sua verificação em concreto, por meio da atuação do intérprete, para utilizar os limitadores ao poder de tributar, inclusive, quando num caso de análise de violação a livre concorrência.

### 3.3.1 A DIFERENÇA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO FINANCEIRO NA ÓRBITA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Para adentrar na análise das modalidades técnicas de benefícios fiscais e, via de consequência, nos incentivos fiscais que são o centro de estudos do presente trabalho, é preciso fazer algumas distinções de natureza jurídica entre algumas formas de manifestação de desonerações tributárias. Algumas delas se refletirão em momentos distintos da sua incidência. Em outros termos, poderão acarretar em renúncias de receita quando do nascimento da obrigação tributária, refletindo-se na seara tributária ou, por outro lado, somente quando já houver a incidência da norma tributária, gerando efeitos na seara financeira.

Na perspectiva do direito tributário, então, leva-se em consideração a incidência da norma tributária, que demanda a análise extrafiscal da indução ao comportamento do contribuinte, enquanto que para o direito financeiro verifica-se, em si, os efeitos decorrentes das medidas tributárias no orçamento público, com a sua previsão de receita e a estimativa de renúncia, por exemplo. Essa perspectiva intercambiável entre as duas disciplinas jurídicas se

---

<sup>147</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 143-144.

<sup>148</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 61.

amoldam “como se denotasse a face positiva (do incentivo) e outra a face negativa (da renúncia) do mesmo objeto, como o lado côncavo e o lado convexo da mesma superfície”.<sup>149</sup>

Pode-se dizer que os benefícios fiscais podem ser verificados na receita ou na despesa, sendo uma diferença meramente jurídico-formal, já que os efeitos serão basicamente os mesmos, com a diminuição da carga tributária do contribuinte e um gasto tributário ou despesa para o ente público. Percebe-se, então, que as normas desonerativas, caso atuem para excluir de forma total ou parcial o crédito tributário, serão analisadas pela órbita do direito tributário, enquanto que se tiver como finalidade atuar após a constituição do crédito tributário, esta será regida pelas normas de direito financeiro.

Para Sacha Calmon Navarro, os incentivos financeiros tratam de exonerações externas decorrentes de lei e que “representam uma forma de destinação de crédito tributário surgido congenitamente com a realização da hipótese de incidência. [...] Então dispensar ou devolver tributos não envolve a estrutura da norma de tributação.”<sup>150</sup> Conclui que sob o aspecto jurídico-formal haverá a incidência das normas de direito financeiro quando for posterior ao pagamento do tributo.

A diferença não decorre somente do momento em que atuam, seja antes ou após a constituição do crédito tributário, mas principalmente pelas delimitações legais que deverão reger tais normas desonerativas, pois os princípios vetores constitucionais de cada ramo do direito acarretam em interpretações diversas em função do seu regime jurídico. Em suma, apesar de alguns benefícios apresentarem efeitos semelhantes ao de um incentivo fiscal, em realidade tratar-se-á de uma norma jurídica de direito financeiro.

Apesar das diferenças de ordem meramente formais, parte da doutrina, capitaneada por Ricardo Lobo Torres, entende que tal diferença não possui qualquer relevância prática, pois:

Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, e a mesma consequência financeira será obtida.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 71.

<sup>150</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 231.

<sup>151</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 328-329.

André Elali<sup>152</sup> segue o mesmo entendimento ao analisar o aspecto econômico dos incentivos e, assim, assevera que “concorda-se, pois, com a afirmação no sentido de que a ‘roupagem fiscal’ ou não das medidas é, no plano dos fins, relativamente secundária, sendo o ponto fundamental a identificação da sua expressão econômica e financeira e a sua eficiência.” Nessa mesma linha de pensamento, Adilson Pires afirma que “[...] face à correlação entre forma de pagamento do tributo e a extinção do crédito tributário, algumas formas de incentivos relevam-se verdadeiras hipóteses de renúncia de receita.”<sup>153</sup>

O autor português J. L. Saldanha Sanches raciocina da mesma forma, informando que “Em relação às consequências financeiras, o custo do subsídio é o mesmo que a receita perdida em virtude do benefício fiscal, com a vantagem de ser mais transparente e de a sua atribuição dever ser decidida todos os anos, orçamento após orçamento.”<sup>154</sup>

Já para Marcos Vinhas Catão, existem algumas diferenças com relação aos incentivos fiscais e financeiros que devem ser levados em consideração, pois, para este autor, os incentivos fiscais “[...] são, indubitavelmente, os veículos por excelência para a concessão de incentivos fiscais, especialmente as hipóteses de isenção, fundadas na doutrina da extrafiscalidade.”<sup>155</sup> Indica, inclusive, que os benefícios de ordem financeira podem ser uma forma mais transparente de política pública em função do conhecimento exato do *quantum* que efetivamente foi arrecadado e como serão gastos mediante o que for estipulado por lei orçamentária. Segue o seu raciocínio afirmando que, “Com efeito, como apontado anteriormente, os incentivos a operar sobre a despesa teriam a grande vantagem de permitir um melhor controle orçamentário, posto que a despesa se torna mais transparente.”<sup>156</sup>

Ao discorrer sobre as diferenças entre os incentivos de ordem financeira e tributária, Celso Barros Correia afirma que as diferenças que existem entre tais “não é apenas de forma, nem é desimportante: é de eficácia e de tratamento jurídico”.<sup>157</sup>

Em sua obra, elencou quatro diferenças que ocorrem quanto a incidência de uma e outra que demandam o estudo diferenciado entre elas, quais sejam: a) os incentivos fiscais

---

<sup>152</sup> ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 118.

<sup>153</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 21.

<sup>154</sup> SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 49.

<sup>155</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 75.

<sup>156</sup> Ibid. p. 75.

<sup>157</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 160.

aplicam-se ao regime jurídico dos tributos, enquanto que as subvenções e benefícios financeiros ao regime de despesas públicas; b) os benefícios de ordem financeira são mais transparentes e menos onerosos para o poder público, enquanto que os benefícios fiscais, que não se sujeitam ao controle orçamentário aplicáveis após gastos diretos; c) as renúncias fiscais implicam em modificações de ordem quantitativa para o regime constitucional de partilha de receitas entre os entes da federação e; d) com relação aos destinatários, os benefícios financeiros abrangem uma quantidade e abrangem uma quantidade de beneficiários de maior renda e capacidade contributiva.<sup>158</sup>

Portanto, as diferenças de regime jurídico entre elas, apesar de em um primeiro momento transparecerem ser idênticas, demonstram algumas diferenças de ordem jurídica que precisam ser analisadas ante as formas de controle na sua concessão. Em suma, tais modalidades e diferenças entre os benefícios de ordem financeira e fiscal serão de importância para a análise de seus impactos na livre concorrência, pois, como será demonstrado, as formas de desonerações tributárias no Brasil são muitas e a possibilidade de sua utilização de diversas formas podem acarretar efeitos econômicos similares.

### **3.4 As normas exonerativas de direito financeiro**

A partir da verificação do aspecto jurídico-formal, nota-se que as normas tributárias extrafiscais indutoras são aquelas que incidem sobre o nascimento da obrigação tributária e permitem que o contribuinte possua uma redução na sua carga tributária por meio da utilização de modalidades de incentivo no antecedente ou consequente.

Após a extinção do crédito tributário, os valores que sejam recolhidos pelo contribuinte serão destinados para os cofres públicos dos entes políticos competentes. A partir desse momento, tais receitas públicas serão regidas pelas normas de direito financeiro.

Apesar de parecer que a partir do momento do ingresso de valores nos cofres públicos não poder mais haver a concessão de benefícios fiscais, verifica-se que a legislação e a doutrina brasileira entendem isso de forma diversa, pois nesse momento haverá algumas normas tributárias que permitirão beneficiar o contribuinte com uma discriminação na regra padrão de incidência tributária.

Ao analisar o art. 14, da LRF, que trata das modalidades de benefício fiscal presentes no ordenamento jurídico, há expressamente a eleição da anistia, remissão, subsídio como

---

<sup>158</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 157-160.

formas de manifestação de renúncia de receitas tributárias. Os incentivos de ordem financeira utilizam as receitas tributárias que já ingressaram nos cofres públicos para fomentar as atividades desempenhadas pelos particulares, desde que atendam ao interesse público.

A partir desse momento, serão analisadas as modalidades de manifestação de normas tributárias com fins extrafiscais que demandam uma benesse para a carga tributária do contribuinte, seja por meio de normas de direito financeiro ou tributário.

### 3.4.1 OS INCENTIVOS FINANCEIROS

#### 3.4.1.1 Subvenção

Ao analisar os benefícios fiscais e os financeiros depreendeu-se que existem diferenças de ordem formal e material, o que demanda um breve estudo por parte dos incentivos de ordem financeira, haja vista não serem o objeto central do presente trabalho, mas que são necessários para um melhor conhecimento em razão da forma de manifestação positiva para o contribuinte.

As subvenções estão previstas na Lei n.º 4.320/64<sup>159</sup> e são consideradas como transferências de despesa pública destinada a um fim específico que corresponda com a intenção política da pessoa jurídica de direito público concedente.<sup>160</sup> As subvenções sociais destinam os recursos para instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa, enquanto as subvenções econômicas destinam os recursos para empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Para Marcos Vinhas Catão, as subvenções atuam após o surgimento da obrigação tributária, mas, por algumas vezes, tem uma íntima e indissociável relação com o direito tributário. Para comprovar a sua linha de raciocínio, este autor dá como exemplo a concessão de subvenções financeiras para uma indústria se instalar em determinada região do país, por meio da concessão de crédito presumido, em que o contribuinte recolherá o seu tributo com

---

<sup>159</sup>Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

[...]

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

<sup>160</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 60.

um valor reduzido, o que corresponderia a um resultado final dos efeitos financeiros da norma tributária.<sup>161</sup>

Adilson Pires segue o mesmo pensamento, afirmando que as subvenções, mesmo que figuras de direito financeiro, também estão vinculadas às restrições formais de concessão de benefícios de natureza tributária. Tem, em si, como escopo incentivar as atividades que em condições normais não seriam empreendidas, mediante uma doação modal de “custeio” ou de “investimentos.”<sup>162</sup>

Para melhor elucidar essa perspectiva das subvenções, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que a concessão desses créditos permite um abatimento no valor do tributo a ser pago em que

[...] a utilização de créditos fiscais presumidos acarreta reduções no valor do imposto, traduzindo um tipo específico de exoneração. Convém gizar, ainda, que o momento das reduções se dá no processo de apuração do imposto, ou melhor, durante o processo de quantificação do dever tributário.<sup>163</sup>

A semelhança com o direito tributário se dá em razão de que a concessão desses créditos é abatida no valor final do tributo, na espécie de redução de “imposto sobre imposto”<sup>164</sup>. Essa redução no *quantum* a ser pago pelo contribuinte se enquadra no conceito de benefício fiscal com a conseqüente geração de gastos tributários. Ademais, em razão da análise jurídico-formal, as subvenções se enquadram na medida em que “[...] uma norma que institua a possibilidade de aproveitamento de tal crédito somente para determinado grupo de contribuintes é um benefício fiscal típico, acarretando o aparecimento de gastos tributários.”<sup>165</sup>

Portanto, mesmo que em regime de direito financeiro, percebe-se que as subvenções possuem uma semelhança com as normas de direito tributário, na medida em que permitem a redução dos valores a serem pagos pelo tributo no momento da sua quantificação.

#### 3.4.1.2 Subsídio

<sup>161</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 63-65.

<sup>162</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 21.

<sup>163</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 190.

<sup>164</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 250.

<sup>165</sup> Ibid. p. 253.

Os subsídios são outra forma de incentivo de ordem financeira que os entes da federação utilizam para fomentar uma atividade econômica, por exemplo. Tem como finalidade “[...] promover determinada atividade econômica, com o fim de equalizar preços e permitir, durante período transitório, o estímulo ou até mesmo a proteção de um setor produtivo.”<sup>166</sup>

Trata-se de uma modalidade de ajuda oficial do governo para melhorar a fomentar a atividade econômica de algum setor produtivo ou de regiões que estejam atrasadas para estimular o desenvolvimento econômico do país. Para Adilson Pires “Os subsídios têm efeito equalizador de preços, de forma a corrigir distorções no mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais, além de servir como instrumento de incentivo a exportações, sobretudo em países em desenvolvimento.”<sup>167</sup>

Essa modalidade de incentivo de ordem financeira tem uma aplicação muito voltada para a ordem econômica no sentido de assegurar uma melhoria nas exportações de um país. Como ressaltou Afrânio Menezes<sup>168</sup>, embora possam servir de correção de distorções econômicas, possuem sérios efeitos nocivos à economia, caso realizados de forma equivocada, causando abuso de poder econômico, dominação de mercado e limitação da livre concorrência.

### 3.5 As modalidades de benefício fiscal

Percebe-se que os incentivos de ordem financeira, ainda que regidos pelas normas de direito financeiro, possuem uma aproximação com o direito tributário, seja em razão de que geram um gasto para o governo, seja porque, por vezes, possuem semelhanças com o momento de quantificação do valor do tributo a ser pago por um contribuinte. A partir disso, será preciso, a partir desse momento, analisar as modalidades de incentivos de ordem tributária, que estão resguardadas pelo direito tributário.

---

<sup>166</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 73.

<sup>167</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 22.

<sup>168</sup> OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**. Juruá: Curitiba, 2015, p. 94.

Para se analisar algumas de suas características é preciso afirmar que alguns doutrinadores brasileiros<sup>169</sup> nomeiam os benefícios fiscais como espécies de isenção tributária, intitulado-as como gênero.

José Souto Maior Borges<sup>170</sup>, em seu livro sobre teoria geral da isenção tributária, discorre sobre o tema intitulado as isenções como gênero, ao afirmar que elas serão classificadas em totais ou parciais, sendo a primeira aquela que exclui a obrigação tributária e a segunda aquela que faz surgir o fato gerador, embora o *quantum* seja inferior ao que seria normalmente devido ao contribuinte caso não houvesse a norma isentiva.

Essas normas seriam uma técnica jurídica para permitir que o crédito tributário fosse excluído mediante um instrumento tributário limitador ou modificador que “[...] restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.”<sup>171</sup>

Em outra perspectiva quanto a nomenclatura utilizada por boa parte da doutrina, o autor mineiro Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que

A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentiali* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário da incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.<sup>172</sup>

Paulo de Barros Carvalho expressamente afirma que não se pode confundir a subtração do campo de abrangência dos critérios do antecedente e do conseqüente com as meras reduções no valor do tributo. Para o autor paulista:

A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providencia modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. [...] O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.<sup>173</sup>

Para este autor as isenções tributárias não obstam a incidência da norma tributária, pois incidem, sendo delimitadas pelo seu aspecto qualitativo (imunidades, isenções, alíquota zero) ou por meio do aspecto quantitativo (redução de base de cálculo, alíquotas).

<sup>169</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 279; BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 632.; Alfredo Augusto Becker.; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 562-566.

<sup>170</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 279.

<sup>171</sup> Ibid. p. 190.

<sup>172</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 189.

<sup>173</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 566.

Para Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon as normas tributárias com fins extrafiscais incidem por meio de uma única norma de tributação, em que haverá a redução do *quantum* por meio de manifestações escolhidas pelo legislador no antecedente ou no consequente. Para os autores, portanto, não há extinção do crédito, mas apenas um fenômeno que é intrínseco da própria hipótese de incidência da norma jurídica tributária. Nesse sentido, não há mais de uma norma, mas apenas uma que estará devidamente delineada na sua estrutura.

Enquanto que o autor paulista aduz que a redução em algum dos critérios deve sempre ser parcial, sob pena de ab-rogação da regra matriz de incidência tributária. Assim, sempre que o legislador conceder uma isenção, esta deverá delimitar qualquer um dos critérios para certos e determinados casos.<sup>174</sup>

Essa prévia análise do conceito de benefício fiscal, permitirá uma melhor compreensão das formas de manifestação dessas normas tributárias com fins extrafiscais e melhor elucidar o seu regime jurídico. Para tanto, este trabalho, seguindo a perspectiva de antecedente e consequente da norma tributária, dividirá os benefícios fiscais em qualitativos e quantitativos.

### 3.5.1 DOS INCENTIVOS FISCAIS QUALITATIVOS

#### 3.5.1.1 Isenção

As isenções podem ser vistas como uma das principais formas de desoneração tributária que permitem aos entes da federação, mediante o seu poder de tributar, excetuar pessoas, coisas ou atividades econômicas.

O seu regime jurídico já foi por diversas vezes debatido, tendo três doutrinas que melhor explicaram a sua incidência tributária. Para melhor elucidar tais teorias elaboradas pela ciência do direito, será preciso descrever cada uma para entender melhor a sua forma de manifestação para o direito positivo.

Primeiramente as isenções eram estudadas pela ciência do direito como uma dispensa de pagamento. Esse pensamento foi comandado por Rubens Gomes de Souza, autor do Código Tributário Nacional. Para os adeptos dessa doutrina, a isenção seria uma segunda norma tributária que surgia após a incidência da norma tributária padrão. Ou seja, primeiro haveria o nascimento da obrigação tributária de pagar o tributo para, em momento posterior,

---

<sup>174</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 565-566.

uma norma isentiva incidir e dispensar o recolhimento daquele tributo. Assim, surgiria a obrigação tributária e, logo após, haveria outra incidência de uma norma isentiva para obstar o crédito tributário.

O surgimento de uma regra jurídica irradiaria os efeitos normas da obrigação tributária e do crédito tributário, enquanto que outra dispensaria esses mesmos fenômenos. Tal visão, contudo, foi duramente criticada por José Souto Maior Borges, que afirmava ser um equívoco da doutrina, pois admitia uma impropriedade de confirmar a existência de uma obrigação tributária insusceptível de produzir efeito jurídico.<sup>175</sup>

Em razão dessas críticas, o autor pernambucano entendia que a norma isentiva não surgia *a posteriori*, pois tinha a função principal de impedir o nascimento da obrigação tributária padrão, produzido o que chamou de fato gerador isento.<sup>176</sup>

Para tanto, desenvolveu a tese de que as isenções correspondem a uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada da norma tributária. Explica que, na realidade, as normas de isenção não permitem o surgimento da obrigação tributária e, assim, obstam a constituição do próprio crédito tributário<sup>177</sup>. Em suma, afirma que “A norma jurídica de isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária.”<sup>178</sup>

Outra linha de entendimento segue a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que discorda das duas doutrinas acima citadas. Para este autor, não há nem a incidência de duas normas tributárias, nem a incidência de uma para obstar a eficácia de outra. A norma instituidora de tributos e a isentiva convivem de forma harmônica, em que há a incidência de apenas uma norma tributária. Em razão desses argumentos, ensina que “[...] a isenção não é forma de extinção de obrigação pelo dispensamento do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Está no começo e não ao fim do processo obrigacional.”<sup>179</sup>

Coêlho explica que as normas tributárias incidirão, quando preenchidos os fatos jurídicos elencados, nas hipóteses de incidência da norma “E esses ‘fatos jurídicos’ são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.”<sup>180</sup>

---

<sup>175</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 164.

<sup>176</sup> Ibid. p. 191.

<sup>177</sup> Ibid. p. 199.

<sup>178</sup> Ibid. p. 201.

<sup>179</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 151.

<sup>180</sup> Ibid. p. 154.

Essa doutrina, então, explica a tributação por meio da análise dos fatos previstos nos critérios da norma tributária. Assim, as normas isentivas estarão sempre no critério material, não podendo ser conceituadas dessa forma quando atuarem como benefícios fiscais em outros critérios, na medida em que “Esta posição possui a desvantagem de estimular a promiscuidade conceitual, não distinguindo nos fenômenos exonerativos os que se dão nas hipóteses das normas de tributação dos que são determinados nas ‘consequências’ ou ‘comandos’.”<sup>181</sup>

Dividiu, portanto, as normas exonerativas em qualificadoras, em que há excludentes previstos no antecedente da norma (critério material, temporal ou espacial) e critérios quantitativos (que atuam no consequente da norma, no critério quantitativo). Esse mesmo raciocínio é ensinado por Paulo de Barros Carvalho, que expõe que as normas de isenção tributária são normas de estrutura que modificam alguns critérios da regra matriz de incidência tributária, afirmando:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. [...] o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz).<sup>182</sup>

Para este autor, ao contrário do que a boa parte da doutrina descreve<sup>183</sup>, o fenômeno da isenção jamais poderá se dar de forma total, com a supressão da integralidade dos complementos presentes numa norma tributária, pois simplesmente o legislador estaria retirando todos os fatos jurígenos e, via de consequência, revogaria a regra matriz de incidência tributária. Por tal fato o seu objetivo será sempre “paralisar a atuação da regra matriz de incidência tributária, para certos e determinados casos. O fenômeno se renova, sempre do mesmo modo, e por isso o chamamos de isenção.”<sup>184</sup>

Essa forma de desoneração da norma tributária é até a presente data passível de estudos doutrinários, pois não se chegou a um consenso quanto a sua incidência. No entanto, permite afirmar se tratar da melhor forma de beneficiar os contribuintes, pois reduz o *quantum* a ser pago pelo contribuinte de maneira total.

A sua semelhança com a alíquota zero é evidente, pois deixa o contribuinte no seu direito de não recolher o tributo aos cofres públicos, já que o legislador delimitou o critério material da incidência da regra tributária. Sem ter o que recolher aos cofres públicos, o contribuinte se encontra na melhor situação tributária possível, com a perspectiva de não

<sup>181</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 176.

<sup>182</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 562.

<sup>183</sup> Ibid, p. 560-561.

<sup>184</sup> Ibid, p. 565.

pagar por uma norma tributária que incidirá, mas delimitada por um elemento negativo que não gerará valor em prol do Estado.

### 3.5.2 DOS INCENTIVOS FISCAIS QUANTITATIVOS

Além dos benefícios fiscais que são concedidos no antecedente da norma tributária, existem alguns mecanismos de ordem tributária extrafiscal que atingem somente o conseqüente para que reduzam a carga tributária dos contribuintes, como a redução de base de cálculo, a redução de alíquota e, por vezes, a concessão de crédito tributário.

José Souto Maior Borges descreve que as reduções da base de cálculo são isenções parciais que provocam um efeito liberatório desejado pelo legislador, como forma de política fiscal e acarreta numa exigência de pagamento a menor para o contribuinte. Segundo o autor, seria melhor, inclusive, “[...] falar-se com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, porque o fato gerador de obrigação tributária se produz.”<sup>185</sup>

Como a base de cálculo pode ser enquadrada como a dimensão da materialidade do fato gerador, a sua redução acarretará uma diminuição do próprio valor a ser pago. Em suma, pode-se perceber que a base de cálculo reflete o elemento do fato imponible, como explica o escólio de Geraldo Ataliba “A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência.”<sup>186</sup>

O autor espanhol José Juan Ferreiro Lapatza explica ao descrever que “A base imponible não coincide conceitualmente com o objeto do tributo: é exatamente uma dimensão ou magnitude do objeto do tributo, a dimensão ou magnitude do objeto do tributo que serve para determinar a capacidade contributiva relativa.”<sup>187</sup>

Nesse sentido, as reduções de base de cálculo são medidas de política fiscal que têm a finalidade de fomentar um determinado comportamento do contribuinte. Ao invés de aplicar a tributação padrão da norma tributária, o legislador modifica a base imponible para atingir um determinado objetivo, reduzindo o valor a ser pago e melhorando a perspectiva financeira do contribuinte.

Tais modalidades atuam no *quantum* que será pago pelo contribuinte, mediante a redução do valor pecuniário do tributo pela ocorrência do fato gerador. Conforme descreve Elcio Fiori, “[...] uma norma que veicule uma redução de base de cálculo ou de alíquota

---

<sup>185</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 280.

<sup>186</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 108.

<sup>187</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direitotributário: teoria geral do tributo**. Manole: Marcial Pons, 2007, p. 256.

produz, em última instância, uma redução das receitas tributárias, sendo passível de se enquadrar no conceito de ‘benefício fiscal’.”<sup>188</sup>

A redução de alíquotas segue o mesmo entendimento da diminuição da base de cálculo, em que aquela terá o seu percentual reduzido para se chegar ao valor exato que o contribuinte terá que pagar. Geraldo Ataliba explica que “a alíquota é uma grandeza (um fator, um número) exterior ao objeto; é uma grandeza criada pela lei. É, portanto, genérica, imputável.”<sup>189</sup> Tem, então, como principal diferença, que ao contrário da base de cálculo que deve refletir a hipótese de incidência da norma tributária, a alíquota pode ser livremente determinada pelo legislador para reduzir ou elevar a arrecadação tributária.<sup>190</sup>

Tanto a redução da base de cálculo quanto da alíquota correspondem a reduções diretas, em que existe um comando expresso do legislador para determinar que o fato gerador será inferior ao devido.<sup>191</sup> Essas formas de quantificação do valor a ser pago pelo tributo são uma das melhores formas do legislador conceder incentivos fiscais, pois apenas delimitam ou a base imponível ou a fração que se quer tributar daquela, permitindo ao contribuinte ou ao fisco calcular de forma direta o *quantum* a ser pago.

### 3.5.2.1 As reduções indiretas

As reduções indiretas de tributos decorrem basicamente de mecanismos tributários para, também, reduzirem o *quantum* a ser pago pelo contribuinte. Basicamente podem ser classificados como os créditos presumidos, quando refletirem na redução da base de cálculo, afinal, “A natureza jurídica do crédito presumido é variada, podendo, por vezes, tratar-se de subsídio, de uma subvenção ou de uma mera redução da base de cálculo.”<sup>192</sup> e de deduções fiscais.

Os créditos presumidos são concedidos pelos Estados membros como meios de redução do *quantum* a se pagar na incidência da norma tributária. Sacha Calmon indica que o “[...] momento das reduções se dá no processo de apuração do imposto, ou melhor, durante o

<sup>188</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 231-232.

<sup>189</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 117.

<sup>190</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 243.

<sup>191</sup> Ibid. p. 234-235.

<sup>192</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 22.

processo de quantificação do dever tributário.”<sup>193</sup> Para Elcio Fiori “Tais sistemáticas de ‘créditos presumidos’ se enquadram perfeitamente no conceito de ‘benefício fiscal’, pois são um claro desvio à norma de referência do imposto, a qual determina o regime não cumulativo.”<sup>194</sup>

Apesar de ocorrer após a incidência da norma tributária, equipara-se a uma redução do que será pago pelo contribuinte. Enquadram-se como benefícios fiscais em decorrência do tratamento diferenciado à norma padrão de incidência tributária. Além do mais, o próprio legislador o elegeu dentro dessa categoria jurídica, ao indicá-lo na Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14.<sup>195</sup>

O legislador, então, adequa o valor a ser pago pelo contribuinte à concessão de um crédito ficto, no qual reduzirá a base de cálculo da norma tributária. Marcos Vinhas Catão, ao analisar essa espécie de incentivo fiscal, afirma que “[...] é em verdade uma técnica legislativa financeira para adequação do montante a ser tributado. [...] pode assumir natureza jurídica diversa, sendo por vezes subsídio, uma subvenção ou mera redução da base de cálculo.”<sup>196</sup>

O crédito presumido é uma das formas mais utilizadas de incentivo fiscal pelos entes da federação. Trata-se de uma técnica legislativa que permite aos governos exercerem as suas políticas de atração de indústrias. Tais políticas fiscais que concedem essa modalidade permitem aos contribuintes uma redução drástica nos valores que serão pagos pelas atividades desenvolvidas em determinada região.

Uma das principais características dessa forma de concessão para impostos não cumulativos é a permissão da compensação com os créditos que são adquiridos por meio das operações anteriores, assim, os contribuintes possuem um benefício maior no momento em que terão uma carga tributária reduzida e ainda poderão usufruir da sistemática da compensação dos créditos acumulados ao longo da cadeia produtiva.

### 3.5.2.2 Diferimento

---

<sup>193</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 190.

<sup>194</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 254.

<sup>195</sup> Ibid. p. 254-255.

<sup>196</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 71.

Além das reduções diretas e indiretas que ocasionam na diminuição do valor a ser pago pelo contribuinte, também existem outras formas de desoneração tributária por meio de técnicas legislativas que permitem um alívio no *quantum* a ser pago.

O diferimento é uma técnica legislativa que influencia o critério temporal da norma tributária. Nesse momento, haverá uma postergação do momento que o fisco irá realizar o pagamento. Em razão disso, o contribuinte não pagará o tributo no momento da constituição do crédito tributário, mas em outra etapa da cadeia produtiva.

Isso acarreta, então, na desnecessidade de pagamento do tributo pelo contribuinte, pois determinará que o seu recolhimento ocorra pelo adquirente da mercadoria, via de consequência. Para Elcio Fiori Henriques, o efeito financeiro do diferimento é somente a postergação do seu recolhimento, pois o próximo contribuinte da cadeia produtiva recolherá o seu valor integral. Ele afirma, inclusive, que esse procedimento “[...] é instituído muitas vezes sem o objetivo de favorecer determinado setor produtivo, mas, pelo contrário, visando somente simplificar a fiscalização e arrecadação do tributo.”<sup>197</sup>

No entanto, a sua natureza jurídica, por vezes, pode ser interpretada de outras formas. A sua incidência poderá produzir diversos efeitos, que terão a roupagem de uma isenção, moratória, técnica de arrecadação e sujeição passiva por substituição tributária.<sup>198</sup> Roque Carrazza, afirma que o diferimento é uma modalidade de substituição tributária que “[...] deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão de créditos presumidos, isenções etc.”<sup>199</sup>

Com relação ao seu enquadramento como isenção, essa constatação é analisada por Marcos Vinhas Catão ao expor que essa espécie de incentivo fiscal pode ser enquadrada nessa espécie ao ser condicionada a um evento futuro. Quando ocorresse, o crédito tributário se tornaria exigível. Caso contrário, o crédito seria devido para todos os sujeitos passivos envolvidos na cadeia e que haviam sido desobrigados pelo recolhimento em razão do diferimento.<sup>200</sup>

Em suma, o diferimento é uma técnica legislativa que serve para postergar o pagamento do tributo. Em um primeiro momento, percebe-se que não há efetivamente uma redução do *quantum* a ser recolhido para os cofres públicos, pois somente haverá um

---

<sup>197</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 258.

<sup>198</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 199-200.

<sup>199</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 278-279.

<sup>200</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 84-85.

adiamento do seu recebimento. Porém, se enquadra com um incentivo fiscal na medida em que determinado contribuinte de uma etapa da cadeia produtiva não recolherá os valores devidos, pois o próximo é quem terá o dever de pagar e assim será beneficiado com a redução dos valores a serem pagos para o Estado.

Por essa razão, o diferimento se enquadra como um incentivo, aliviando a carga tributária dos contribuintes que sejam eleitos pelo legislador para se beneficiar com os seus efeitos econômicos.

### 3.5.3 REMISSÃO

A remissão é enquadrada como uma espécie de incentivo fiscal na lei de responsabilidade fiscal. Tem, ainda, previsão no Código Tributário Nacional, em seu art. 172<sup>201</sup>, como forma de extinção do crédito tributário pelo seu perdão. Assim como o diferimento, ocorre após a incidência da norma tributária.

Na classificação de Sacha Calmon<sup>202</sup>, as remissões são externas à norma tributária obrigacional, por não se alorjar nem no antecedente, nem no conseqüente da norma. Assim, trata-se de uma política de governo que opte por renunciar as receitas que podem advir da cobrança de créditos tributários já constituídos e lançados pelo fisco.

Nas palavras de Elcio Fiori Henriques a remissão não altera a regra matriz de incidência tributária, mas “extingue a obrigação já existente, motivo pelo qual, para que a remissão seja possível, é necessário que o fato gerador já tenha sido verificado no mundo fático e a relação obrigacional tributária já tenha sido estabelecida.”<sup>203</sup>

José Souto Maior Borges, ao discorrer sobre as formas de desoneração tributária, comparou a isenção com a remissão, afirmando que ambas “[...] são assim técnicas

---

<sup>201</sup> Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

<sup>202</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 231.

<sup>203</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 265.

liberatórias diversificadas pelo ordenamento tributário: a isenção impede o nascimento da própria obrigação tributária; a remissão extingue obrigação já existente.”<sup>204</sup>

Trata-se de uma forma de dispensa de pagamento do crédito tributário, como afirma Paulo de Barros Carvalho<sup>205</sup> ao desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação realizada pelo sujeito passivo. A remissão acarreta em benefício fiscal para o contribuinte na medida em que este tinha o dever de realizar o recolhimento de um crédito tributário já constituído e, por política de governo, esta é excluída para beneficiá-lo.

Nessa perspectiva, apesar de aparentar não se enquadrar, primeiramente, como um desvio da norma padrão de incidência tributária, a remissão pode ser analisada como tal na medida em que “[...] o sistema tributário de referência pode abranger aspectos exteriores à norma de incidência, como também o pressuposto de que a obrigação tributária decorrente da incidência da norma impositiva não será perdoada.”<sup>206</sup>

#### 3.5.4. ANISTIA

A anistia tem semelhança com a remissão na medida em que também se configura como um perdão de créditos tributários que decorrem das penalidades impostas aos contribuintes. Como ensina Regina Helena Costa ”Logo, a remissão é o perdão no âmbito da obrigação de pagar tributo, enquanto que a anistia é o perdão pertinente à relação sancionatória.”<sup>207</sup>

Trata-se de uma modalidade de extinção do crédito tributário e segue, então, os mesmos moldes da remissão, pois corresponde a um benefício que acontece após a incidência da norma tributária e pode ser vista como um incentivo fiscal na medida em que estimulam determinadas atividades econômicas. Há que se ressaltar que tal instituto abrange somente os atos cometidos anteriormente à vigência da lei que o conceder<sup>208</sup>.

<sup>204</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 212.

<sup>205</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43, p. 534.

<sup>206</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 266.

<sup>207</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 293.

<sup>208</sup> Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Paulo de Barros Carvalho, ao comparar a anistia com a remissão, aduz que ambas tem o efeito de retroagir sobre os atos que lhes recaiam, ao operar em “[...] relações jurídicas já constituídas, porém de índoles diversas: a remissão, em vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório.”<sup>209</sup>

Apesar de, assim como a remissão, não apresentarem em um primeiro momento características de desvio da norma tributária e de benefício fiscal, tais institutos, além de legalmente previstos como benefícios fiscais (art. 14, caput, LRF)<sup>210</sup>, também servirão como instrumentos de pacificação social na medida em que permitirão a um governo renunciar a uma parcela de receita em razão da irresignação e um conjunto de contribuintes que não queiram realizar o seu pagamento em razão da alta carga tributária, por exemplo.<sup>211</sup>

Por se tratar de uma obrigação tributária, como determina o art. 113, do CTN, passa pelo crivo de ser incluída no conceito de renúncia de receita, mesmo que a sua finalidade seja a punição do contribuinte que não tenha respeitado os mandamentos legais previstas no ordenamento jurídico.<sup>212</sup>

Dessa forma, analisadas as modalidades de incentivos fiscais que são utilizadas como instrumentos pelos entes políticos para realizarem as suas políticas de governo, é preciso atentar para os seus efeitos e a importância da análise de seu regime jurídico para permitir um controle por parte de órgãos e Poder Judiciário. Como analisado ao longo deste capítulo, as mais diversas faces dos incentivos fiscais podem gerar reflexos na órbita econômica dos agentes econômicos em função do caráter alocativo dos tributos.

A importância de saber as formas de manifestação dos incentivos fiscais e como esses podem se enquadrar no ordenamento jurídico demandam um estudo aprofundado em razão da incidência tributária e permitem um conhecimento para o intérprete possa aplicar adequadamente as legislações num caso concreto.

Em relação ao princípio da livre concorrência, que será estudado no próximo capítulo, a importância de tomar conhecimento dos efeitos e da forma de manifestação dos incentivos é

---

<sup>209</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43, p. 571.

<sup>210</sup> Elcio Fiori Henriques (2010, p. 269) ao lecionar em sua obra sobre o conceito de benefícios fiscais, sempre indica que mesmo que haja uma discussão de cunho teórico sobre uma possível discriminação da norma tributária ou não, há que se ressaltar que os artigos 165. §6º e art. 150, §6º, da Constituição Federal, bem como o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal citam expressamente que a anistia está enquadrada no regime jurídico de benefício fiscal.

<sup>211</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 90.

<sup>212</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 268-269.

necessária na medida em que aquele princípio é um vetor da ordem econômica e deve ser respeitado pelos entes da federação quando optarem por induzir o comportamento do contribuinte por meio de normas extrafiscais indutoras.

Assim, em função da sua influência direta sobre a economia e da possibilidade de afetar o mercado por meio das suas funções alocativas, será preciso analisar o princípio da livre concorrência no ordenamento jurídico e a sua relação com a tributação, especialmente os incentivos fiscais.

## 4 A TRIBUTAÇÃO E A SUA INFLUÊNCIA NA ECONOMIA

### 4.1 Considerações iniciais

Para fins de analisar a influência que a tributação exerce sobre os agentes econômicos, é preciso notar a mudança de mentalidade em relação aos anseios do direito tributário na atualidade, que ao atuar em conjunto com o direito financeiro, pode servir de meio para a condução da economia e no processo decisório dos agentes econômicos para a realização de suas atividades empresariais.

Como já afirmado em capítulos anteriores, o direito tributário serve não somente como meio de arrecadação, mas também como instrumento de promoção para mudanças no seio econômico e social. Sempre atento a essas influências sobre o domínio econômico, Luis Eduardo Schoueri afirma que o tributo “[...] será um fator que influenciará o comportamento dos agentes econômicos. A política fiscal ganha, então, novas cores, em virtude do reconhecimento de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora, além da típica função arrecadadora.”<sup>213</sup>

Em face dessa feição mais consentânea com os tempos modernos, em que o Estado tem a possibilidade de atuar junto ao mercado em determinadas situações previstas constitucionalmente, deve-se ater aos limites de sua atuação, principalmente na relação com os agentes econômicos, que devem ter garantidos os pontos de partida em conformidade com o princípios da igualdade com relação a tributação num determinado mercado relevante.

Os contribuintes, ao realizarem as suas atividades econômicas, sempre tomarão as suas decisões e agirão de acordo com os custos para o exercício de suas atividades empresariais, numa análise objetiva do que produzir, como produzir e para quem produzir, atento às regras de mercado e às variáveis que existem em função de suas atividades econômicas.<sup>214</sup>

Nesse sentido, Rodrigo Maito da Silveira expõe que “As decisões sobre quanto, onde e quando consumir, investir, produzir e comercializar (no sentido amplo do termo) são necessariamente subjugadas ao nível de tributação aplicado em cada situação concreta”.<sup>215</sup>

---

<sup>213</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e indução econômica**: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 143.

<sup>214</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 41.

<sup>215</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 37.

A alocação dos recursos econômicos feitas por uma sociedade sempre deverá levar em consideração os custos tributários, pois influenciam não somente no poder de decisão para as suas condutas, mas também ao de seus concorrentes. Em virtude desses fatores, sempre haverá uma aproximação inegável entre a tributação exigida pelo ente estatal e a tomada de decisão dos contribuintes, pois estes sempre buscarão reduzir a quantidade a pagar ao poder público.

Em estudos sobre os impactos tributários na economia, cientistas pernambucanos da área de economia estudaram a influência dele no cotidiano e afirmam de forma simplificada que a sua alocação é determinante na escolha de suas atividades, já que o seu valor é diretamente proporcional ao preço de um produto e, assim, “Tais tributos são distorcivos porque influenciam o comportamento dos agentes econômicos. [...]. A tributação de mercadorias, por sua vez, distorce as escolhas dos agentes enquanto consumidores.”<sup>216</sup>

Nessa mesma perspectiva, José Luis Ribeiro Brazuna identifica a influência da tributação nas atividades dos agentes econômicos e a afetação na economia, na medida em que “O primeiro elemento que pode ser afetado é o preço, seja mediante a instituição de tributos sobre o consumo, seja sobre a produção. O ônus tributário impactará os preços dos insumos adquiridos e dos bens e serviços ofertados ao consumo.”<sup>217</sup>

Esses fatores decorrem em razão de que a tributação recai sobre a renda, o patrimônio e os serviços dos contribuintes e, via de consequência, reflete diretamente na escolha de qualquer agente econômico para se posicionar quanto à análise dos custos que recairão sobre suas atividades. Ainda no sentido de analisar o impacto da tributação na economia e no próprio seio da sociedade, Ricardo Varsano expõe sobre essa influência da seguinte forma:

O custo social de um imposto origina-se das distorções que causa na alocação dos recursos na economia e, em escala muito menor, da necessidade que cria de se alocarem recursos produtivos para, de um lado, administrá-lo e, de outro, dar cumprimento às obrigações fiscais dos contribuintes.<sup>218</sup>

A tributação, nesse aspecto, terá relevância para toda a atividade a ser desempenhada por um agente econômico, pois a sua influência na tomada de decisão do desenvolvimento de uma empresa, por exemplo, será de importância estratégica, afinal, como explica Brazuna, em relação a duas decisões que os agentes econômicos sempre devem tomar com a análise da

---

<sup>216</sup> SIQUEIRA, Rozane Bezerra de Siqueira; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da tributação ótima**. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 173

<sup>217</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 43.

<sup>218</sup> VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, pp. 3-18.

carga tributária, analisará o aumento no custo da mercadoria ou serviços e repassará para o seu preço ou, caso as condições mercadológicas não permitam, terá de optar pela redução dos seus lucros, em função da influência do peso da carga tributária sobre a sua produção.<sup>219</sup>

Portanto, é evidente que a sua influência sobre a economia também deve ser motivo suficiente para que o ordenamento jurídico preserve a ordem econômica, sob pena de haver diversas violações sobre a condução da própria economia, afetando o livre desenvolvimento dos agentes econômicos influenciados por uma tributação que não atenda aos anseios da sociedade. Inclusive, o poder estatal pode intervir de forma positiva ou negativa, através do poder de tributar, para ajustar a economia como bem entenda o seu plano de governo.

Como expõe em seus estudos sobre o tema, Luis Eduardo Schoueri identifica como a utilização das normas tributárias possui o poder de influenciar a economia e a sua função nessa relação, dispondo sobre o cuidado que deve ter para que a sua interferência não cause problemas que tenta, a priori, corrigir, afirmando que “[...] para a correção de falhas de mercado (intervenção negativa) ou para a busca de objetivos prestigiados pela Ordem Econômica (intervenção positiva), não seja, ele mesmo, o causador das falhas que ele pretende reparar.”<sup>220</sup>

Depreende-se que os tributos não são meros instrumentos de arrecadação para o abastecimento dos entes estatais, mas são instrumentos de promoção do desenvolvimento econômico de uma região. Diego Bonfim, analisando essa temática, afirma que o direito tributário “[...] a despeito de cumprir de maneira eficaz sua função de instrumentalizar a transferência de recursos dos particulares ao ente estatal e respeitar todos os ditames constitucionais tributários, macula princípios da ordem econômica.”<sup>221</sup>

Não há sentido em o Estado sempre que necessário intervir sobre o domínio econômico e, mais tarde, tal conduta acarretar no aumento de desigualdades regionais e setoriais em função de uma má condução da aplicação das políticas públicas voltadas para a aplicação de normas jurídicas tributárias. O tratamento tributário adequado para os agentes econômicos é uma medida essencial para o desenvolvimento da própria economia, pois a distorção que pode ocorrer dentro de um mercado reflete no desenvolvimento regional, como aponta André Elali ao descrever sobre o prejuízo pela descompetitividade gerada no tratamento tributário desigual, no seguinte pensamento “A longo prazo, essa relação de

---

<sup>219</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 47.

<sup>220</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e indução econômica**: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 158.

<sup>221</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

desigualdade causará uma maior descompetitividade empresarial, tirando os agentes ‘prejudicados’ do mercado e ocasionando, assim, maior concentração de poder econômico ilegítimo e abusivo.”<sup>222</sup>

Toda essa exposição é necessária para se entender que qualquer novidade, mudança ou modificações tributárias afetam a ordem econômica e isso deve ser levado em consideração para que não haja violações aos direitos dos contribuintes. A simbiose entre o direito tributário e a economia, então, é evidente. É nesse sentido que o Estado deve sempre intervir sobre o domínio econômico, com o respeito aos princípios da ordem econômica elencados no art. 170, da Constituição Federal de 1988.

Portanto, a utilização da tributação como instrumento para a promoção de direitos econômicos e sociais é medida que se mostra em conformidade com o sistema jurídico, mediante o respeito de diversos princípios da ordem econômica e os princípios limitadores do direito tributário elencados no ordenamento jurídico. Em razão disso, a tributação deve sempre respeitar que os agentes econômicos possam exercer as suas atividades sem a interferência negativa do poder estatal. Trata-se de respeitar a livre iniciativa e a livre concorrência para que aqueles que estejam em mesma posição de igualdade tenham pontos de partida iguais para desenvolverem as suas atividades econômicas.

Tércio Sampaio Ferraz, ao analisar os princípios que regem a ordem econômica, expõe que o princípio da livre concorrência é protetor do livre mercado e, em função disso, tem um relevante papel na competitividade entre os agentes econômicos na medida em que este é um fator importante na formação do preço e, via de consequência, a “[...] é um fator fundamental do livre mercado e, portanto, da própria concorrência. Ela é função da existência de mercados segmentados, do dinamismo tecnológico, do uso adequado da economia de escala.”<sup>223</sup>

Há, aqui, uma necessidade premente do Estado em resguardar a igualdade e a livre concorrência, mediante uma aplicação de normas jurídicas tributárias consentâneas com o que estabelece o ordenamento jurídico, sem que haja interferência que acarrete em sérias distorções concorrenciais.

#### **4.2 Do princípio da livre concorrência**

---

<sup>222</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica.** In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação.* São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 238.

<sup>223</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional:** liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, p, 367-368.

O princípio da livre concorrência está previsto na Constituição Federal, em seu art. 170, IV, e é um dos vetores de conformação entre o direito tributário e a ordem econômica. O legislador deve respeitar o seu conteúdo e alcance quando editar os textos legislativos, além de que o seu conteúdo também deve ser direcionado para o aplicador do direito quando estiver debruçado sobre um caso concreto em que demande estudos sobre os impactos na competitividade dos agentes econômicos.

Numa primeira acepção, o termo “princípio da livre concorrência” parece remeter para um sentido de que os agentes econômicos devem atuar de forma livre, sem interferência do Estado, para desenvolverem as suas atividades e não sofrerem qualquer tipo de influência externa que os prejudique na condução de suas tarefas. Em outros termos, poderia ser entendida simplesmente como a garantia para a atuação sem limites ou restrições dos agentes, ficando o Estado afastado desse mercado.

No entanto, esse princípio, presente na ordem econômica constitucional, determina que os agentes econômicos atuem de forma livre, mas limitada a parâmetros para respeitar a dignidade da coletividade, prevendo a livre iniciativa como fundamento. Este princípio, por sua vez, possui a feição tanto de garantir a oportunidade igual a todos os agentes econômicos para competirem em pé de igualdade como também é meio para atingir a finalidade que é o bem estar de todos, como aponta Schoueri “[...] não cabe falar em livre concorrência em si mesma, mas apenas naquela comprometida com a finalidade constitucional.”<sup>224</sup>

Em uma primeira perspectiva, o princípio da livre concorrência seria aquele que busca evitar a dominação de mercado, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros. Esse princípio está interligado ao da livre iniciativa, mas não corresponde ao mesmo. Enquanto o princípio da livre iniciativa visa a atuação livre dos agentes econômicos sem a interferência estatal para o exercício de suas atividades, enquanto fundamento da ordem econômica, o princípio da livre concorrência aponta para que os agentes econômicos tenham a possibilidade de atuarem com as mesmas condições de mercado, sem que haja privilégios para qualquer um.

Em síntese, Diego Bomfim expõe que a livre iniciativa “[...] permite e homologa aos agentes econômicos manejar o poder econômico com o intuito de produzir, circular e distribuir riquezas sem limites, gerando distorções não corrigidas pelas leis mercadológicas.”<sup>225</sup> Enquanto que a livre concorrência visa à conformação com esse princípio, em que “tem por escopo garantir a todos quantos pretendam atuar no mercado uma

---

<sup>224</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 331.

<sup>225</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 175.

condição de ingresso, buscando conquistar fatia dos consumidores, isto é, a garantia de atuação em condições de igualdade, entre os demais agentes econômicos.”<sup>226</sup>

Esse princípio, por sua vez, pode apresentar diversas funções. Eros Roberto Grau, ao analisá-lo, afirma que se trata de um desdobramento do princípio da livre iniciativa e que pode ser encarado tanto como a possibilidade do contribuinte de conquistar a sua clientela sem que haja deslealdade entre os agentes econômicos, ou mesmo que não haja qualquer restrição de atividades empresariais por parte do Estado que possibilite que um determinado contribuinte conquiste um mercado relevante e, por último, que se desdobre na neutralidade do Estado quanto às condições dos concorrentes, sem interferir no desenvolvimento de suas atividades.<sup>227</sup>

Para tanto, e de forma paradoxal, o princípio da livre concorrência visa permitir um ambiente de igualdade entre os contribuintes para que estes exerçam as suas atividades econômicas e exerçam os seus objetivos de “[...] criar uma vantagem competitiva em relação aos demais agentes econômicos, não havendo de se punir ou rechaçar esse tipo de atitude. O interesse é justamente esse. Haverá desigualdade entre os competidores.”<sup>228</sup>

Tércio Ferraz, por sua vez, entende que a livre iniciativa está intimamente ligada à impossibilidade de abuso de poder econômico, em razão de que a livre concorrência permita uma competitividade no livre mercado que pode causar distorções a depender da conduta do agente econômico. Assim, sempre que houver essa falta de equilíbrio, a livre iniciativa é o princípio que promoverá o reestabelecimento da normalidade por ser um mandamento constitucional fundamental da ordem econômica.<sup>229</sup>

Rodrigo Maito entende que o princípio da livre concorrência constitui baliza, e não fundamento da ordem econômica. Em termos semelhantes a Tércio Sampaio Ferraz, Maito entende que a livre concorrência e a livre iniciativa pressupõem uma liberdade de atuação do agente econômico que pode ser regulamentada pelo poder estatal em prol da justiça fiscal e do desenvolvimento equilibrado das atividades econômicas.<sup>230</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Ricardo Seibel de Freitas expõe que o princípio da livre concorrência, na perspectiva da ordem econômica constitucional, é um dos princípios gerais, pois o art. 170 revela certas características que são:

---

<sup>226</sup> Ibid. p. 177.

<sup>227</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 17ª Ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

<sup>228</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 180.

<sup>229</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, p. 367.

<sup>230</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 134-135.

(i) Sua finalidade, que seria assegurar a todos uma existência digna; (ii) seus fundamentos, que seriam a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa; (iii) seu meio de atuação, que seria a justiça social; (iv) seus princípios gerais, que estão arrolados nos IX incisos do mencionado dispositivo.<sup>231</sup>

Trata-se, em si, da realização da justiça fiscal, na medida em que a legislação “[...] não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente, e de outro, discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente.”<sup>232</sup>

José Luis Ribeiro Brazuna, em sua obra, busca conceituar esse princípio discorrendo da seguinte forma:

Não visa o princípio da livre concorrência a alcançar um estado de equilíbrio voltado à eficiência econômica meramente alocativa, mas, pelo contrário, sua meta é um estado de equilíbrio que deve se prestar, segundo os ditames da Constituição, de instrumento para o alcance de bens maiores e, em especial, assegurar a todos existência digna, conforme os valores da justiça social e com fundamento na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.<sup>233</sup>

Assim, o princípio da livre concorrência é um moderador da livre iniciativa, em que se busca uma conformação do mercado com os ditames constitucionais. Não se permite, enfim, uma distorção/distúrbio na livre concorrência entre os contribuintes, no sentido de possibilitar que o princípio da igualdade também seja resguardado e possibilite aos agentes econômicos conquistarem a sua clientela e seu mercado de forma livre e sem interferências. Em outras palavras, os contribuintes que estejam em situação similar deverão ser tratados de forma igual, sem que acarretem privilégios fiscais.

A igualdade de tratamento em relação à tributação entre os contribuintes, então, demanda o respeito ao princípio da livre concorrência e ao próprio mercado, nos termos do art. 219, da Constituição Federal. A interferência do Estado para manter o seu equilíbrio necessita, portanto, uma mensagem que seja estimulante para os contribuintes, no sentido de atender a uma demanda necessária surgida da própria liberdade concedida pela legislação nacional.

Como indica Ricardo Seibel de Freitas, “Trata-se da garantia de condições de atuação no mercado, e não, por evidente, de igualdade geral entre os agentes econômicos, o que seria contrário à ordem econômica fundada na livre iniciativa.”<sup>234</sup> André Ramos Tavares esclarece

<sup>231</sup> LIMA, Ricardo Seibel Freitas. **A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica.** In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 24, n. 24, p. 106.

<sup>232</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência.** Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 67.

<sup>233</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição.** São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 77.

<sup>234</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária.** Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 26

que a “Livre concorrência é a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando o êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social.”<sup>235</sup>

Portanto, o ente estatal, quando intervir na economia através da tributação, deve fazer por meio de técnicas legais e econômicas, promovendo a justiça fiscal, no sentido de privilegiar os princípios da ordem econômica, como a livre concorrência. Essa condução econômica, portanto, nas lições de Cristiano Carvalho, “[...] quando o sistema jurídico fala sobre a economia, ele não está emitindo atos econômicos, mas tão-somente atos jurídicos. O mercado apenas processará, segundo seus critérios e estratégias, essas comunicações imperativas.”<sup>236</sup>

Ao analisar o direito da concorrência em Portugal, Adalberto Costa discorre sobre essa característica, ao afirmar que “[...] a concorrência traduz um tipo de comportamento, significando este a relação existente entre vários agentes ou empresas que estabelecem entre si competição para a realização de interesses que são entre si incompatíveis.”<sup>237</sup>

Percebe-se que esse princípio visa resguardar a própria coletividade, na medida em que o desenvolvimento dos agentes econômicos depende de um ambiente igualitário para que o desenvolvimento econômico se dê de forma digna, mediante a aplicação da justiça social e fiscal.<sup>238</sup>

Tércio Sampaio Ferraz expõe de forma concisa sobre como a livre concorrência protege a coletividade ao asseverar que:

O princípio da livre concorrência, por seu lado, garante, em nome dessa coletividade, o exercício da livre iniciativa dos outros agentes, mas também no exercício de outras liberdades, como a de consumir, a de ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção, inclusive de respeitar o princípio constitucional da soberania.<sup>239</sup>

A ciência do direito, então, ao analisar esse princípio leva em consideração que ele possui um valor implícito, que é a igualdade tributária na busca de tentar igualar aqueles que estejam dentro de uma mesma situação fiscal e que, dessa forma, possam competir dentro de um mercado com iguais oportunidades, sendo as mais diversas variáveis resultantes de suas

<sup>235</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 256.

<sup>236</sup> CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 260-261.

<sup>237</sup> COSTA, Adalberto. **Regime legal da concorrência**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 94.

<sup>238</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 179.

<sup>239</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 727.

próprias atividades empresariais a responsável pelo seu crescimento e desenvolvimento, desde que justos por meio das normas jurídicas.

Evidente, então, que o princípio da livre concorrência é um balizador do princípio da livre iniciativa. Em função de que os agentes econômicos exerçam as suas atividades de forma a interagir com variáveis decorrentes do próprio mercado, todas as suas condutas refletem um sistema de interação entre a economia e o direito.

Em função do desenvolvimento do mercado por si só, haverá a tendência a distorções/distúrbios provocados pelos agentes econômicos. Isso, inclusive, é natural do processo, pois tais agentes visam iniciar os seus negócios com as mesmas oportunidades para, em seguida, ganhar a parcela de clientes em face de seus concorrentes. Porém, há sempre que o direito intervir quando essa força acarretar em desproporcionalidade e influenciar de modo negativo no próprio equilíbrio econômico.

Todas essas condutas realizadas, tanto pelo agente econômico quanto pelo Estado, afetam a livre concorrência na medida em que a busca por um equilíbrio na tributação para que todos os contribuintes desenvolvam as suas atividades de forma equânime, sem interferências arbitrárias, é medida que se impõe. Afinal, o legislador constituinte elevou a livre concorrência a princípio constitucional.

Ana Frazão, por sua vez, entende que o mercado sempre foi artificial, pois o direito sempre influenciou a conduta dos agentes econômicos, descrevendo, inclusive, que o direito da concorrência, ainda mesmo no Estado fiscal, sempre foi o mecanismo mais importante para o mercado, pois a propriedade privada, incentivos e proteção contra a concorrência estrangeira sempre se fizeram presentes para a preservação dos agentes econômicos<sup>240</sup>.

Essa necessidade de intervenção sobre o domínio econômico, mediante a utilização da tributação, pode ser analisada como uma forma de preservar a própria comunidade, já que o princípio da livre concorrência pode ser analisado como um instrumento de correção do mercado em que “[...] homologue a necessidade de igualdade entre todos os agentes econômicos, inexistindo autorização para que o Estado intervenha a fim de planificar os competidores.”<sup>241</sup>

Nesse sentido, a Constituição de 1988, ao elencar o princípio da livre concorrência como geral e objetivo da ordem econômica, visa não manter uma liberdade individual de cada competidor, mas manter uma instituição concorrencial, em que a coletividade é a maior

---

<sup>240</sup> FRAZÃO, Ana. **Direito da concorrência**: pressupostos e perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 76-77.

<sup>241</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 179.

beneficiada, impossibilitando distorções no mercado em razão de condutas abusivas dos agentes econômicos.<sup>242</sup>

Essa interferência, mediante atos regulatórios sobre a economia e o social demandam uma justificativa plausível e em conformidade com o ordenamento jurídico sob pena de incorrer em inconstitucionalidades. As concessões de incentivos fiscais, portanto, são exemplo de intervenção do Estado sobre o domínio econômico que, se não bem avaliados, ao invés de restabelecer o equilíbrio no mercado, acarretará distúrbios concorrenciais.

A sua concessão corresponde a uma verificação por parte do poder estatal de desigualdades, seja regional ou social e que demandam a interferência do Estado. Assim, há a possibilidade de tratar alguns contribuintes de forma desigual a outros, desde que haja uma justificativa constitucional e que isso não acarrete em distúrbios concorrenciais.

Trata-se de garantir uma segurança e previsibilidade nas relações intersubjetivas comandadas, em maior relevância, pelos agentes econômicos e que demandam uma intervenção do Estado para permitir o livre desenvolvimento.

O princípio da livre concorrência, então, é um limitador à tributação, na medida em que visa resguardar o equilíbrio de oportunidades para os agentes econômicos desenvolverem suas atividades empresariais, sem interferências arbitrárias. Portanto, possui dentro de seu escopo uma neutralidade na imposição tributária.

#### **4.3 Do princípio da neutralidade**

Quando os princípios limitadores ao poder de tributar e a legislação constitucional tributária são analisados, é possível entender que o legislador constituinte buscou dar concretude ao princípio da isonomia, na medida em que permite o tratamento igualitário entre eles e excepciona qualquer tipo de privilégio para os contribuintes, desde que devidamente justificado com as conformidades constitucionais. Humberto Ávila, em breve passagem sobre a possibilidade de tributação de forma diferenciada para alguns contribuintes, afirma que “Como regras, elas ou preexcluem a tributação com base em finalidades extrafiscais ou predeterminam quais são as finalidades as quais deve servir a instituição do tributo.”<sup>243</sup>

O princípio da neutralidade tributária pode ter várias acepções a depender de como se entenda a sua interpretação num caso concreto. Há uma primeira análise que entende que a

---

<sup>242</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 258.

<sup>243</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 67.

neutralidade advém da impossibilidade da tributação gerar efeitos sobre o domínio econômico, totalmente neutra em relação às decisões dos agentes atuantes no mercado.<sup>244</sup>

Em função disso, o princípio da neutralidade tributária parte da concepção de que o poder estatal deve sempre respeitar os pontos de partidas iguais para os agentes econômicos, sem que se utilize da tributação para imputar normas tributárias de maneira arbitrária e ocasione desequilíbrios na concorrência entre eles.

Com explica Ricardo Seibel de Freitas Lima, esse princípio seria de finanças públicas, por meio do qual o tributo não poderia provocar “no mercado distorções sobre a oferta, a demanda e os preços, a não ser aquelas modificações intencionais, em relação aos fins da política fiscal para os quais tenha sido escolhido.”<sup>245</sup> Mais adiante conclui que a tributação, nessa perspectiva de neutralidade, não pode “se tornar um elemento fundamental na decisão do agente econômico sobre suas decisões de investimentos, nem um fator de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento.”<sup>246</sup>

Essa definição, contudo, não leva em conta que a tributação sempre terá impactos nas decisões dos contribuintes, pois, independente da sua função fiscal ou extrafiscal, o agente econômico sempre tomará as suas decisões políticas baseadas na tributação do território em que esteja localizado. Os contribuintes sempre se verão motivados a querer ou não enquadrar-se no modelo tributário concebido pelo legislador.<sup>247</sup>

Nesse raciocínio, Schoueri afirma que a neutralidade tributária, portanto, não pode significar a não interferência sobre a economia, mas a “neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.”<sup>248</sup>

Em razão disso, a neutralidade serve como decorrência lógica de que o Estado não deve interferir na tributação na alocação de recursos, pois não há possibilidade de supor que todos os contribuintes, mesmo de modo fiel ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, terão as mesmas condições financeiras. Em outros termos, os pontos de partida devem ser iguais, mas a forma de desenvolvimento do contribuinte será sempre diferente, pois

---

<sup>244</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 203.

<sup>245</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 66.

<sup>246</sup> Ibid. p. 69.

<sup>247</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e indução econômica**: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 142-143.

<sup>248</sup> Id. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 333.

as variáveis resultam na relatividade da conduta dos agentes econômicos<sup>249</sup>. Como indica Ricardo Seibel de Freitas “Na verdade, esse livre jogo das forças em disputa da clientela na economia de mercado, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, todavia, de um quadro de igualdade jurídico-formal.”<sup>250</sup>

José Luis Ribeiro Brazuna também segue o mesmo entendimento ao expor que a ideia de neutralidade como ausência de influência na conduta do contribuinte é utópica, pois a tributação “[...] leva necessariamente aos fenômenos da repercussão econômica, incidência econômica ou difusão, em conformidade com o grau de elasticidade da demanda ou da oferta do mercado sobre o qual recai.”<sup>251</sup>

Gerd Willi Rothman, ao discorrer sobre a neutralidade no âmbito internacional, também tem o mesmo raciocínio sobre o conceito desses princípios, pois indica que seria uma utopia supor que a tributação não influencie nas decisões dos agentes, mesmo que em locais com interesses comuns, com avançada uniformização jurídica e fiscal, principalmente em países que adotam o federalismo, pois há uma “[...] impossibilidade de harmonização dos efeitos fiscais, exigida pelos princípios da uniformidade e neutralidade concorrencial, quando se trata de relações entre dois ou mais Estados soberanos.”<sup>252</sup>

Partindo-se para uma concepção mais atual e consentânea com a realidade que a tributação gera nas decisões dos agentes econômicos, o princípio da neutralidade pode ser entendido como um corolário do princípio da livre concorrência, em que se busca evitar que a imposição tributária cause distorções concorrenciais ou mesmo que vise a retornar o equilíbrio de situações que, até então, estavam distorcidas.

Essa visão é definida por Rodrigo Maito, que afirma que “A neutralidade está atrelada à ideia de que os tributos não devem causar consequências involuntárias na concorrência, abstendo-se de toda e qualquer intervenção que prejudique o mecanismo competitivo do mercado.”<sup>253</sup> Portanto, o princípio da neutralidade parte da premissa de que a tributação gera

---

<sup>249</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 39.

<sup>250</sup> LIMA, Ricardo Seibel Freitas. **A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica**. In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 24, n. 24, p. 42.

<sup>251</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 141-142.

<sup>252</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 350-351.

<sup>253</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 40.

efeitos econômicos para o agente econômico o e Estado, conhecedor dessa repercussão econômica, deve evitar ou minimizar os efeitos distorcivos em termos concorrenciais.<sup>254</sup>

O princípio da neutralidade, portanto, pode ser visto como um dos vieses concorrenciais, pelo qual se analisa como um desdobramento do dever estatal de não causar desequilíbrios entre os concorrentes por meio de tributação desigual. Nessa análise, Diego Bomfim entende a neutralidade como o princípio que visa uma imposição para o ente estatal em não interferir de forma negativa na consecução da livre concorrência, em que a conquista de mercado pelo agente econômico “[...] para ser considerada legítima pela ordem jurídica, deverá ser alcançada em função da eficiência do competidor, o que exclui, por certo, o alcance de uma vantagem competitiva decorrente de um tratamento privilegiado oferecido pelo próprio Estado.”<sup>255</sup>

Gerd Willi Rothmann aponta dois aspectos desse princípio, um no sentido negativo, em que o Estado não deve interferir na concorrência entre os agentes econômicos por meio de políticas fiscais e que, mediante o exercício do livre mercado, não haja a produção de efeitos contrários aos postulados da política econômica e social (incluindo os princípios de justiça) e, por outro lado, no sentido positivo, quando o Estado intervém na política fiscal com a intenção de fomentar a concorrência, em virtude de uma distorção de mercado e, por isso, deve adotar políticas não fiscais para eliminar ou mitigar as imperfeições que surjam.<sup>256</sup>

Brazuna também se coaduna com o enfoque do princípio da neutralidade com a atuação positiva, pois afirma que, caso esteja em consonância com os outros princípios da ordem econômica, as normas de promoção do equilíbrio da concorrência, por exemplo, serão realizadoras do próprio princípio da isonomia tributária, garantindo a oportunidade nos pontos de partida para os agentes econômicos.<sup>257</sup> Nessa perspectiva, o princípio da neutralidade deve ser visto como um limite à atividade estatal “seja no que se refere à imposição de deveres instrumentais aos contribuintes e, em especial, à concessão de incentivos e benefícios fiscais.”<sup>258</sup>

Partindo-se dessa concepção dos efeitos da tributação, Humberto Ávila, em sua obra sobre o princípio da igualdade tributária, afirma que:

---

<sup>254</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 41.

<sup>255</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 202.

<sup>256</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 341.

<sup>257</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 144.

<sup>258</sup> Ibid. p. 187.

[...] a neutralidade pode significar a proibição de os entes federados influírem de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte pela tributação. Nessa acepção, ser neutro é não exercer influência imotivada na atividade dos contribuintes.<sup>259</sup>

A neutralidade, então, funciona como um limite para a atuação ou abstenção estatal referente ao tratamento de dois ou mais contribuintes em relação de concorrência. Justamente aqui adquire relevo a neutralidade no tocante à padronização.<sup>260</sup>

Tércio Sampaio Ferraz, em sentido diverso, afirma que o princípio da neutralidade atua em face do princípio da livre iniciativa e não da concorrência, pois ele dá liberdade de acesso ao livre mercado. Em suma, descreve que:

Define-se, em primeiro lugar, pela atuação imparcial do interesse comum em face dos agentes concorrentes com seus interesses privados em um mercado livre, ou pela não interferência estatal, no sentido de que ela não deve ser criadora de privilégios na concorrência entre concorrentes em um mercado relevante.<sup>261</sup>

Para esse autor, o princípio da neutralidade decorre da proibição de tratamento desigual de contribuintes e da necessidade de respeitar-se a capacidade contributiva dos contribuintes, na medida em que qualquer interferência na carga tributária dos agentes econômicos interfere em sua capacidade econômica e, por estarem dentro de um livre mercado, possuem estratégias com viés tributário que afeta a concorrência, se a interferência for discriminatória.<sup>262</sup>

Entende-se, então, que o princípio da neutralidade está ligado ao princípio da igualdade e da livre concorrência, na medida em que visa resguardar um tratamento isonômico para os agentes econômicos, buscando criar condições de concorrência “o menos imperfeita possível”<sup>263</sup>, e assim, resulte em uma economia com maior eficiência e crescimento do mercado livre, a qual o legislador constituinte adotou para a Constituição Federal (art. 170).

Nesses casos, a neutralidade tributária será um princípio que impedirá a utilização da tributação para fins de indução comportamental sem que existam justificativas prescritas pelo ordenamento jurídico<sup>264</sup>. Somente poderá haver a utilização de normas tributárias extrafiscais

<sup>259</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102.

<sup>260</sup> Ibid. p. 104.

<sup>261</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, p. 368.

<sup>262</sup> Ibid. p. 370.

<sup>263</sup> ELALI, André. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 230.

<sup>264</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 89.

mediante a apresentação de motivos econômicos e jurídicos que permitam uma modificação na carga tributária.

A neutralidade tributária, então, é um dever dirigido ao Estado para que não aja em condições de realizar desequilíbrios na competitividade estabelecida entre os agentes econômicos, seja por meio da imposição tributária, seja por meio da concessão de normas desonerativas.

Esse princípio é mais um limitador ao poder de tributar que está intimamente ligado ao princípio da igualdade tributária. O agente econômico deve atuar de forma livre e em igualdade de oportunidades com os seus concorrentes. Qualquer atitude do poder estatal que, de maneira arbitrária, influencie de forma injustificada a tomada de decisões e a competição do mercado livre, afetará a igualdade entre aquele setor produtivo e, via de consequência, o livre exercício da concorrência.

#### 4.3.1. DA JUSTIÇA FISCAL

A análise do princípio da livre concorrência e da neutralidade no ordenamento jurídico passa por uma visão de que a tributação para o contribuinte deve ser justa, permitindo a todos os agentes econômicos uma igualdade de pontos de partida e uma impossibilidade do ente estatal em discriminar a carga tributária dos contribuintes sem que haja uma justificativa prevista na Constituição e que seja eficaz.

A justiça fiscal pode ser vista como um princípio do qual o legislador deve seguir ao impor a tributação, já que as normas tributárias, em sua grande maioria, tem o caráter fiscal e a sua exação deve ser compatível com os demais princípios que norteiam o ordenamento jurídico e servir como baliza para a própria concretização da justiça fiscal. Como afirmado em outros tópicos, as normas tributárias influenciam de forma direta a tributação e isso impacta a tomada de decisões das atividades econômicas dos contribuintes.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita descrevem a justiça fiscal como “[...] o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um direito tributário justo podem ser impostas sanções justas.”<sup>265</sup>

Essa concepção pode ser entendida como aquela em que o Estado deve impor uma tributação que seja o mais consentâneo com a capacidade econômica dos contribuintes, para

---

<sup>265</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

que realize a cobrança de tributos de forma que os contribuintes possam efetivamente realizar o pagamento sem que isso os impeça de realizar as suas condutas, prezando pela igualdade e liberdade na condução de suas atividades.

O autor espanhol Rafael Ortega, ao analisar a justiça fiscal, entende que a igualdade é primordial para que a tributação em um Estado seja considerada justa e que a tributação mais justa é um dos principais indicadores de desenvolvimento de uma sociedade. Em suma, para que haja uma eficaz e legítima imposição tributária “Se parte de la base de que el impuesto es la herramienta más eficaz para reducir las desigualdades sociales y para la puesta en marcha de políticas orientadas a la igualdad.”<sup>266</sup>

Ao discorrer sobre a tributação, indica que os casos de discriminação como os benefícios fiscais, caso sejam concedidos com a motivação constitucional, podem estar em conformidade com a justiça fiscal, desde que não haja uma discriminação em excesso, violando a igualdade que tanto se busca na imposição tributária.<sup>267</sup>

Tércio Sampaio Ferraz expõe que “O Estado é obrigado a não privilegiar concorrentes, desequilibrando a igualdade concorrencial, princípio da justiça aplicado a concorrência.”<sup>268</sup> Por isso, toda e qualquer intervenção no âmbito econômico por parte de um ente estatal deve assegurar uma justiça, uma medida que não acarrete em efeitos nocivos para os agentes econômicos.

Para as normas extrafiscais, Tipke e Yamashita entendem que deve haver uma justificativa que atenda a princípios maiores que ao próprio tratamento isonômico que deve ser dado a tributação, pois, para eles, o princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado para tais normas. Nesse sentido, “Política fiscal tem que ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira.”<sup>269</sup>

Saldanha Sanches também parte do conceito de justiça fiscal a partir da concepção de Estado social e da necessidade de custear as garantias individuais e coletivas por meio dos impostos. Assim, apesar de entender que há vários sentidos para enquadrar a justiça fiscal,

<sup>266</sup> “Parte-se da premissa de que o imposto é a ferramenta mais eficaz para reduzir as desigualdades sociais e para a implementação de políticas voltadas para a igualdade.” (Tradução nossa). ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un principio de justicia tributaria?**. Navarra: Civitas, 2012, p. 16.

<sup>267</sup> Ibid. p. 37-38.

<sup>268</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 732.

<sup>269</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

parte da análise da distribuição de encargos tributários entre os cidadãos, empresas e as várias categorias de contribuintes.<sup>270</sup>

Para este autor português, os incentivos fiscais são uma clara violação a justiça fiscal, na medida em que são exceções aos regimes tributários e que alteram de forma profunda a distribuição da carga tributária.<sup>271</sup> Entende, inclusive, que os benefícios fiscais apenas servem para prejudicar alguns contribuintes e beneficiar outros, pois, “o resultado é inevitável, uma vez que a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é directamente proporcional ao que os demais perdem.”<sup>272</sup>

Essa concepção de justiça fiscal é fundamental para entender a discriminação da tributação, por meio de incentivos fiscais, e como as diferenciações na tributação influenciam o desenvolvimento de uma sociedade, que deve prezar por uma tributação de acordo com a capacidade econômica de seus agentes econômicos, sem que permita uma influência desconforme por parte do Estado.

#### **4.4 O art. 146-A, da Constituição Federal e o princípio da neutralidade concorrencial**

O art. 146-A foi inserido na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003 com a intenção de prevenir desequilíbrios concorrenciais que decorram da incidência de normas tributárias. Ao buscar equilibrar o mercado por meio de falhas de estrutura no seu desenvolvimento, o legislador derivado reconheceu expressamente que “[...] os tributos não são neutros, mas que produzem distorções na concorrência, justamente porque não é possível, como visto anteriormente, atingir de forma idêntica a capacidade contributiva de cada contribuinte.”<sup>273</sup>

O dispositivo constitucional parece claro com relação ao seu destinatário, que é o legislador, pois tem a finalidade de imputar a possibilidade de criar critérios de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais. Nesse aspecto, o legislador poderá instituir normas de conduta com a função de prevenir os distúrbios da concorrência.

Trata-se de um dispositivo que visa autorizar o legislador a intervir sobre o domínio econômico por meio de indução no sentido de evitar as distorções concorrenciais que a

---

<sup>270</sup> SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 13.

<sup>271</sup> Ibid, p. 43.

<sup>272</sup> Ibid p. 48.

<sup>273</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 103.

tributação pode ocasionar. Na sua redação fica claro que o legislador poderá prevenir tal distorção por meio do estabelecimento de critérios especiais de tributação. “Ou seja, trata-se de autorização para o legislador infraconstitucional utilizar normas tributárias indutoras, com o objetivo de prevenir tais desequilíbrios.”<sup>274</sup>

Esse texto pode ser conceituado como a expressão do princípio da neutralidade, na medida em que o legislador derivado resolveu inserir no texto constitucional um dispositivo que trata exatamente da necessidade do Estado em prevenir os distúrbios concorrência. Assim, concretiza-se a neutralidade da tributação, que não deve interferir no equilíbrio dos agentes econômicos para exercerem as suas atividades comerciais.

Para Schoueri, o constituinte derivado não visou corrigir os desequilíbrios concorrenciais decorrentes da tributação, mas sim evita-los, pois a livre concorrência deve sempre ser preservada no âmbito legal, sejam estruturais ou provocados. Para este autor, a possibilidade de lei federal também estar prevista no dispositivo constitucional decorre em função de que “a competência da União, por lei em estabelecer normas de igual objetivo está no fato de que há diversas leis que, de um modo ou de outro, já procuram prevenir desequilíbrios na concorrência.”<sup>275</sup>

Lucas Bevilacqua entende que a edição desse dispositivo constitucional veio para comprovar a influência direta do ICMS na livre concorrência, ao afirmar que se trata de uma norma de estrutura de competência do Congresso Nacional para “balizar a atuação dos entes tributantes que insistem em se utilizar dos incentivos fiscais de ICMS, ignorando os efeitos nocivos sobre a livre concorrência.”<sup>276</sup>

No entanto, para alguns doutrinadores, como Diego Bomfim, a “[...] sua edição serve como reforço do entrelaçamento do direito tributário com o direito econômico, o que não autoriza se extraia dele, isoladamente, o princípio jurídico da neutralidade tributária.”<sup>277</sup>

A sua redação, porém, trouxe alguns embates doutrinários para se encontrar a solução mais condizente com o ordenamento jurídico, na medida em que não foi totalmente específica com relação à competência da União para editar lei de caráter nacional para regular a conduta dos legisladores.

---

<sup>274</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 131.

<sup>275</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 341.

<sup>276</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 115.

<sup>277</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 187.

Brazuna, ao analisar o sentido e alcance da sua redação, reconhece que podem existir quatro tipos de interpretação em função da dificuldade que resultou do seu próprio texto. Para ele as leituras podem ser realizadas da seguinte maneira:

Primeira leitura – o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais relativos à cobrança de todos os tributos. [...] Segunda leitura – lei complementar dos Estados, Distrito Federal ou Municípios poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo de a União, mediante lei ordinária, fazer o mesmo com os tributos de sua competência; terceira leitura – o Congresso Nacional poderá, mediante lei complementar, estabelecer parâmetros para Estados, Distrito Federal e Municípios fixarem por leis próprias os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, o que também poderá ser feito pela União, por meio de lei ordinária e independentemente da edição de lei complementar; ou quarta leitura por meio de lei complementar, o Congresso Nacional poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, apenas quanto aos tributos de competência da União, que continuará, por meio de lei ordinária, a poder utilizar outros instrumentos preventivos de defesa da livre concorrência.<sup>278</sup>

Para Diego Bomfim, esse dispositivo constitucional permite a interpretação dúbia, mas que deve ser interpretada de forma sistemática, de que a União deve assumir a condição de ente com condições para legislar com caráter geral, para imputar os critérios especiais de tributação para os demais entes da federação, não perdendo a competência para legislar por meio de lei ordinária sobre outras formas de prevenir o desequilíbrio concorrencial. De forma sintética e direta, o autor afirma que “Assim, a União, mediante lei ordinária, pode editar norma que tenha o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, buscando fundamento de validade no art. 174, §4º, da Constituição Federal.”<sup>279</sup>

Em síntese, “O texto constitucional autoriza que o legislador eleja elementos ou aspectos (critérios) diferenciados (especiais) relativos ao ato de tributar, ou seja, ao ato de impor o pagamento de um tributo (tributação).”<sup>280</sup>

#### 4.5 O princípio da livre concorrência e os incentivos fiscais

Analisando-se todos os critérios e aspectos que decorrem do princípio da livre concorrência, isonomia tributária e neutralidade concorrencial, verifica-se que o ordenamento jurídico preza pela igualdade de condições de pontos de partida entre os agentes econômicos,

<sup>278</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 148-149.

<sup>279</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 191-192.

<sup>280</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 132.

não se esquivando da atuação estatal, quando necessária, para reestabelecer o equilíbrio no mercado.

A função extrafiscal das normas tributárias é um exemplo de como o poder público pode se utilizar de instrumentos jurídicos para regular a economia, mediante a utilização de tributos para influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos. Entre eles, como foi definido em capítulo anterior, o legislador pode utilizar-se de normas tributárias para induzir o comportamento do contribuinte.

Isso se dá em função das distorções que a tributação causa na conduta do agente econômico, que tem sempre que pautar o desenvolvimento de suas atividades empresariais pela análise da tributação e a sua influência para alcançar as fatias de mercado que almeja e atuar de forma mais eficiente possível. Os incentivos fiscais reduzem, total ou parcialmente, o valor a ser dado para o ente público com competência para cobrar a imposição tributária e são sempre decisivos para o desenvolvimento econômico de uma determinada região em virtude da procura dos contribuintes para aderir a um programa de redução da carga tributária.

A aplicação dessas políticas públicas, por sua vez, deve ser analisada do ponto de vista do direito material, em razão de que são tratamentos tributários diferenciados, em que há um desvio da norma de tributação para que determinados contribuintes tenham uma redução em sua carga tributária para atender a objetivos maiores previstos pela Constituição Federal. Como apontado, servirá como um fator para reequilibrar distorções ocorridas no livre mercado, mediante a atuação regulamentadora do Estado.

Como explicitado em linhas anteriores, a tributação deve ser realizada com o mínimo de impacto negativo possível, pois, para o caso de concessão de incentivos fiscais, haverá uma redução nos custos tributários de uma empresa, o que influencia o sistema de preços de mercado, afinal, para a instituição de um tributo, o produtor é obrigado a repassar o custo da produção para o preço do bem e vice e versa<sup>281</sup>.

A concessão de incentivos fiscais é uma medida que visa a reestabelecer equilíbrios de forma concorrencial, desde que atendidos os seus objetivos para os quais foi criada. Humberto Ávila já analisa em sua obra esse poder da norma tributária extrafiscal quando afirmou que “A instituição de um benefício fiscal pode servir de instrumento para atribuir condições para a

---

<sup>281</sup> RIBEIRO, Marcelo Miranda; GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos fiscais**: uma perspectiva da análise econômica do direito. Vol. 04, n.º 01, jan-jun 2013. *EconomicAnalysis of LawReview*. Brasília:Universidade Católica de Brasília, p. 80.

competição equânime. Nessa circunstância, a igualdade funciona como um direito comparativo para assegurar uma igualdade de fato inexistente.”<sup>282</sup>

Ele aponta, inclusive, que a concessão de incentivos fiscais em face do princípio da neutralidade não corresponde a sua violação, pois “A sua lesão está na ação ou inação desmotivada concernente à garantia de um estado de igualdade exteriorizada pela livre concorrência.”<sup>283</sup>

A sua aplicação demanda, contudo, uma discriminação na carga tributária entre contribuintes, pois o legislador deverá partir da premissa de que determinado setor econômico ou determinada região do país sofre com distorções ou falta de um mercado competitivo e, para isso, reduz a tributação para atrair o comportamento do contribuinte e atingir as finalidades que o poder público deseja.

Essa redução na carga tributária que conseqüentemente gera distorções na economia deve ser aplicada de forma a atender a justiça fiscal, sem que acarrete em prejuízos para os outros contribuintes. É por isso que para a concessão de incentivos fiscais o poder público deve partir de estudos que demonstrem que essa é a melhor conduta a ser tomada, utilizando-se da aplicação do princípio da proporcionalidade e seus subprincípios.

Lucas Bevilacqua, ao analisar a perspectiva dos incentivos fiscais de ICMS e da livre concorrência, analisa a importância de verificar os efeitos que eles acarretam na economia. Assim, afirma ser necessário controlá-los por meio de avaliações periódicas, pois “Alcançado o objetivo pretendido pelo legislador, o incentivo fiscal deve cessar sob o risco de a intervenção do Estado representar a quebra de um ambiente de livre concorrência.”<sup>284</sup>

Nesse mesmo raciocínio, Diego Bomfim entende que os incentivos fiscais devem estar sempre em conformidade com os princípios retores da ordem econômica na Constituição Federal e a sua discriminação não pode atender a privilégios odiosos, mas deve ter como finalidade alcançar critérios diferenciadores previstos pelo próprio texto constitucional.<sup>285</sup>

Em um primeiro momento, percebe-se que o ordenamento jurídico elege os incentivos fiscais como um dos principais instrumentos de promoção de redução de desigualdades regionais e sociais, bem como de reestabelecimento do equilíbrio concorrencial entre determinados agentes econômicos.

---

<sup>282</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 106.

<sup>283</sup> Ibid. p. 107.

<sup>284</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 106.

<sup>285</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 224.

Como aponta Diego Bomfim, os incentivos fiscais, a priori, não podem ser configurados por si só como causadores de violação ao princípio da livre concorrência na medida em que esses regimes tributários diferenciados “[...] mesmo que potencialmente seja uma hipótese de ofensa ao princípio da igualdade tributária, o que seria constatado ou não à luz das peculiaridades do caso concreto, não haveria como se sustentar, a priori, distorções sobre a livre concorrência.”<sup>286</sup>

Mesmo que não se possa imputar que os incentivos fiscais sejam um mecanismo que desequilibre a concorrência, afinal, pode ser concedido justamente para reequilibrá-lo, pode-se afirmar que a sua concessão pode ser um dos grandes fatores que resultam numa distorção do mercado, tendo em vista que os impactos na tomada de decisões dos agentes econômicos podem influenciar na dinâmica local ou mesmo nacional<sup>287</sup>.

Como bem explicita Rodrigo Maito da Silveira, os efeitos negativos referentes à concessão de incentivos fiscais “[...] acabe por favorecer o surgimento de monopólios e cartéis, ou, ainda, leve a uma situação de discriminação que favoreça determinados agentes em relação a outros do mesmo mercado.”<sup>288</sup>

Paulo Caliendo também possui o mesmo entendimento ao afirmar que os incentivos fiscais para determinados setores ou fases do ciclo econômico levarão a uma possível distorção da concorrência, afetando a capacidade contributiva e a neutralidade fiscal.<sup>289</sup>

Nesses casos, surgirá um efeito negativo quando o incentivo fiscal deixar de atender a justificativas válidas presentes no ordenamento jurídico e caracterizar uma discriminação quanto ao tratamento tributário dos agentes econômicos em detrimento de outros.

Por esse motivo, Rodrigo Maito é bem enfático ao dizer que os incentivos fiscais ocasionarão distorções concorrenciais quando “[...] em primeiro lugar, que se identifique o motivo ou a justificativa para a instituição desses incentivos fiscais, bem como sejam aferidas

---

<sup>286</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 241.

<sup>287</sup> A título de exemplo de como uma política de exoneração tributária pode influenciar na política fiscal nacional pode ser analisada pela política fiscal na Zona Franca de Manaus, em que há uma forte política fiscal para o desenvolvimento daquela região por meio de lei federal, o que resulta em concentração de grandes empresas que expandem os seus negócios naquela região, independentemente da distância para os lugares de maior concentração de seus consumidores. Assim, como dispõe Oksandro Osdival e Marcelo Miranda “Se por um lado a norma instituidora da ZFM tem por objetivo promover o desenvolvimento da região amazônica, de outro gera um custo de transação elevado para os demais concorrentes instalados em Estados que não possuem o mesmo tratamento igual, ocasionando um desequilíbrio concorrencial que pode levar ao fechamento de empresas ou seu deslocamento para outras regiões, contribuindo negativamente ara o desenvolvimento regional. (RIBEIRO, Marcelo Miranda; GONÇALVES, OksandroOsdival. **Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito**. Vol. 04, n.º 01, jan-jun 2013. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília: Universidade Católica de Brasília, p. 97)

<sup>288</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 41.

<sup>289</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 331.

a sua adequação, necessidade e proporcionalidade em face da livre concorrência e de outros princípios constitucionais.”<sup>290</sup>

Há que se falar, inclusive, que a mera sobreposição de um agente econômico sobre o outro não pode ser entendido, a priori, como um distúrbio concorrencial, pois num regime de livre mercado será natural que as empresas desenvolvam as suas atividades com o intuito de obter mais consumidores e dispor de mais recursos que os seus concorrentes. A prática comercial saudável que visa a obtenção de maior parcela dentro de um mercado é uma medida que visa justamente privilegiar aquele que melhor apresente as propostas que atendam ao seu público alvo.

O impacto na livre concorrência por meio de incentivos fiscais passa a ser medida que deve ser evitada, então, quando há uma discriminação quanto a adesão ao regime tributário diferenciado dos demais e a justificativa e finalidade para a qual foi concedida não possui mais qualquer valor, seja porque não atende ao seu escopo, seja porque os efeitos negativos se sobrepõem ao seu próprio objetivo.

Isso, então, deve ser analisado no caso concreto, sem que se possa afirmar de forma precipitada que um incentivo fiscal viola o princípio da livre concorrência somente em virtude da redução da sua carga tributária. Esses efeitos são um dos possíveis motivos, mas não significa o principal.

Há, ainda, que se atentar que a concessão de incentivos fiscais pode ser uma forma de concretizar a justiça fiscal, afinal, como a própria Constituição Federal dispõe, é objetivo da República buscar reduzir as desigualdades regionais. Nesse sentido, e dadas as diversas condições que os agentes econômicos possuem para alcançar os seus lucros, uma redução da carga tributária em região com pouco desenvolvimento, longe dos centros de consumo, ao aumentar os valores de transporte de suas mercadorias, pode representar uma justiça fiscal, na medida em que permite um desenvolvimento econômico daquela região.<sup>291</sup>

A violação a livre concorrência, portanto, com base na tributação decorrerá de distorções que ocorram pela própria aplicação de incentivos fiscais que, ao invés de auxiliar o mercado, acarretam em disparidades entre os agentes econômicos. Em outros termos, depende da intervenção do estado sobre o domínio econômico para que se enquadre como distorção concorrencial.

---

<sup>290</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 225-226.

<sup>291</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 103-104..

#### 4.6 Dos incentivos fiscais de ICMS e o princípio da livre concorrência

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS – é o imposto estadual com caráter nacional em razão de característica da circulação de mercadoria em todo o território nacional, o que influencia diretamente na distribuição de receitas entre todos os Estados<sup>292</sup>. Exatamente em razão dessas características, esse imposto é o de maior arrecadação para os cofres públicos<sup>293</sup>.

Por ser um tributo com caráter indireto, em que o contribuinte de direito repassa a sua carga tributária para o consumidor, o ordenamento jurídico criou o princípio da não cumulatividade para evitar o chamado “efeito cascata”, em que toda a circulação jurídica de mercadoria seria onerada com o imposto, o que ocasionaria um valor excessivo ao final da cadeia. Isso, inclusive, é um dos elementos necessários para combater os efeitos na formação de preço e da própria competitividade.

O presente trabalho tem como finalidade avaliar a concessão de incentivos fiscais de ICMS por meio da circulação jurídica de mercadorias e a sua influência no princípio da livre concorrência. Assim, é preciso que se analise a função desse imposto como fator que resulta no desequilíbrio da economia. Por ser um imposto de natureza indireta, a empresa devedora desse imposto, que é a contribuinte de direito, vende as suas mercadorias e embute o seu valor do montante a pagar aos cofres públicos estaduais sobre o preço das mercadorias. A carga tributária, portanto, é suportada pelo contribuinte de fato, o consumidor.

Em função dessa forma de aplicação e da sua influência direta na economia de todo o território nacional, os incentivos fiscais de ICMS que são concedidos pelos Estados deve levar em consideração não somente a legislação pertinente que determina que todos os Estados devem aprovar a sua concessão por meio do Convênio CONFAZ (art. 2º, §2º, LC n.º 24/75), mas também analisar os limitadores estudados neste capítulo.

---

<sup>292</sup> Esse entendimento é seguido por diversos doutrinadores, como Ives Gandra da Silva Martins que expõe “Trata-se de tributo que deveria ser, no sistema brasileiro, um tributo federal ou centralizado, como ocorre na esmagadora maioria dos países que adotam a técnica do valor agregado.” Paulo de Barros Carvalho também, segue o mesmo entendimento, ao expor na mesma obra que “O caráter nacional do CISM é máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. [...] irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto.” (CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 01/48)

<sup>293</sup> ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos. Instituto brasileiro de planejamento e tributação, São Paulo, 11 de outubro de 2016. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>> Acesso em: 30 de outubro de 2017.

Essa obrigatoriedade de aprovação unânime entre os entes da federação tem em vista a disposição constitucional do art. 155, §2º, XII, “g”, que prevê que lei complementar deverá regular a forma de concessão de modalidades de incentivo fiscal e a sua revogação. Ives Gandra da Silva Martins entende que a unanimidade da aprovação de estímulos fiscais decorre não somente da exigência prevista em lei complementar, mas também da própria Constituição Federal, que implicitamente já determina essa votação e que foi corroborada com o advento do art. 146-A.<sup>294</sup>

Como afirmado por Luis Eduardo Schoueri, as normas tributárias com caráter extrafiscal “encontram sua justificativa na correção de falhas de mercado ou implementação de objetivos constitucionalmente prestigiados pela ordem econômica, não é aceitável que o legislador tributário, valendo-se daqueles, leve a objetivo contrário àquele para o qual fora concebidas.”<sup>295</sup>

Em contraponto, sustenta Paulo de Barros Carvalho, que afirma que a unanimidade não é necessária quanto houver comprovadamente uma situação econômico-produtiva precária de um Estado. Nesses casos, a unanimidade seria um obstáculo que poderia ser evitado com um quórum qualificado de 2/3, alcançando-se, dessa maneira, os objetivos da República de reduzir as desigualdades regionais e sociais.<sup>296</sup>

Tal dispositivo visa evitar que haja a conhecida guerra fiscal, que pode ser conceituado como a concessão de incentivos fiscais estaduais de forma unilateral, sem a aprovação dos demais, na intenção de atrair novos investimentos, para o desenvolvimento regional.<sup>297</sup>

Ricardo Vassano critica a postura legislativa do ICMS e a tributação interestadual e impõe esse fato como um dos principais responsáveis pela intensa guerra fiscal que surgiu no país. Ao discorrer sobre os incentivos fiscais e o prejuízo que leva tanto aos Estados quanto aos contribuintes, descreve sobre a vantagem de uma empresa deslocar-se para um Estado que tenha concedido incentivos fiscais, mesmo que seu mercado consumidor esteja localizado em outra região e a redução dos custos tributários seja maior que o aumento dos custos de transporte, o que em suas palavras se traduz “[...] em maior lucro por unidade vendida ou

---

<sup>294</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 09.

<sup>295</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 339.

<sup>296</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 60.

<sup>297</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183. Esse mesmo entendimento é passado por Ricardo Varsano que expõe que “A guerra fiscal se trava à revelia da LC n.º 24/75. Veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal.” (VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, pp. 3-18)

ampliação de sua fatia do mercado. Fica evidente, a este ponto, que as empresas que obtêm vantagens fiscais ganham, mas que outras, já instaladas, que disputam mercado com as aquinhoadas, perdem.”<sup>298</sup>

Gilberto Bercovici critica a ausência de uma política de desenvolvimento nacional, o que traz prejuízos. “Se houvesse uma política nacional de atração de investimentos privados, o setor público ofereceria certos tipos de incentivos, cuja iniciativa e controle estariam nas mãos do Estado.”<sup>299</sup> Assim, para o autor, a guerra fiscal surge com a ausência de um planejamento de desenvolvimento da nação, que não possuiu um plano de governo que permita a toda a federação estrutura-se e se desenvolver.

Essa falta de coordenação de política nacional de desenvolvimento atrelada as características do ICMS acarretam em reflexos econômicos que devem ser analisados, ante a possibilidade de violação de princípios de ordem econômica. Há, no entanto, que se ressaltar o que Rodrigo Maito sustenta quando analisa as reduções nos custos tributários, ao afirmar que:

Se o agente econômico incorpora aos seus lucros o ganho decorrente de uma vantagem tributária (v.g. coisa julgada em matéria tributária, regime especial ou isenção), sem repassá-lo aos seus clientes, não há como se presumir a configuração de uma prática restritiva à concorrência, já que inexistente, nesta hipótese, aumento arbitrário de lucros, mas tão somente uma redução do custo fiscal. [...] Paradoxalmente, se o agente não repassar para os reços a vantagem fiscal, não haverá como se identificar de plano a prática de conduta restritiva à concorrência, o que somente poderá ser apurado posteriormente, por conta de eventual aquisição de domínio de mercado ou uso abusivo de posição dominante.<sup>300</sup>

Ricardo Lobo Torres, inclusive, possui um entendimento mais radical, pois acredita ser desaconselhada a concessão de incentivos fiscais de ICMS em função do princípio da não cumulatividade e da guerra fiscal.<sup>301</sup>

Assim, tanto a característica nacional do imposto quanto as suas peculiaridades, como a não cumulatividade do ICMS, que visa “[...] a evitar o indesejável efeito conhecido como ‘cascata’ ou ‘piramidização’, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, já que onera, repetida e sobrepostamente, todas as etapas da circulação de bens e da prestação de

<sup>298</sup> VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, pp. 3-18

<sup>299</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183.

<sup>300</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 157.

<sup>301</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 331.

serviços”<sup>302</sup> são um dos principais fatores que permitem a distorção na economia resultante de sua aplicação.

A não cumulatividade, então, está atrelada ao princípio da igualdade na medida em que busca deixar os contribuintes em situação semelhante com relação a tributação de ICMS. Em outros termos, visa uma norma direcionada ao legislador para que imponha uma regra de conduta em que a carga tributária será integrada ao preço da mercadoria de maneira uniforme, sem impor vantagens entre os concorrentes e, via de consequência, permitir que “[...] os sujeitos que adquiram uma mesma mercadoria suportem a mesma carga tributária – sobre o valor agregado -, independentemente de o ciclo produtivo de uma delas ser maior.”<sup>303</sup>

Assim, em função do ICMS incidir sobre a base de cálculo da operação e dever ser compensado com a operação anterior, a aplicação desse princípio é medida que se impõe economicamente, seja para os consumidores finais, seja para os demais Estados da federação, que, por meio da aplicação de alíquotas interestaduais, devem assegurar a sua fatia de arrecadação.

No entanto, caso os incentivos fiscais não sejam corretamente aplicados em determinada região, esses fatores acarretarão em danos financeiros e econômicos, pois os Estados que concedem incentivos permitem que os contribuintes destaquem em suas notas fiscais a alíquota da operação a ser realizada, o que permite que o contribuinte se credite na próxima operação, que será realizada em outra unidade da federação, que resultará na redução da arrecadação.<sup>304</sup>

Ainda mais, como descreve Ricardo Seibel de Freitas, a concessão de incentivos fiscais de forma discricionária permite uma variação ampla na margem de lucro para os

---

<sup>302</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 417.

<sup>303</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS**: dimensão normativa e eficácia. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 15, n. 76, p. 11-35, set./out. 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 27-28.

<sup>304</sup> Isso é bem explicado por Osvaldo Santos de Carvalho e Leonardo de Gregório, que expuseram a seguinte situação: citamos uma situação em que um Estado concede irregularmente (sem amparo na LC 24/75) a determinada empresa (industrial ou distribuidora) um benefício fiscal de ICMS sobre a importação de um produto, reduzindo, por exemplo, o ICMS incidente sobre a importação de 18% para 3%, e estes produtos são remetidos para revenda e consumo em outro Estado, sendo eu nessa operação de circulação interestadual é repassado um crédito de ICMS de 12% (correspondente à alíquota interestadual do ICMS), ao invés de 3%, que foi o efetivamente recolhido na operação de importação. Quando da venda do produto ao consumidor final, é emitida nota fiscal com destaque de ICMS de 18%, e de acordo com a sistemática não cumulativa do imposto será abatido 12% como crédito de ICMS resultante da operação interestadual anterior (e não 3% que foi cobrado efetivamente na operação anterior; por força do benefício fiscal concedido pelo Estado remetente). Com isso, haverá o recolhimento de 6% de ICMS ao Estado destinatário/consumidor. Dessa forma, no exemplo acima, devido ao benefício fiscal irregular, temos uma carga tributária total de ICMS de apenas 9% (3% na operação de importação e 6% na venda ao consumidor final) – incidente sobre o produto importado, enquanto que o seu concorrente de origem nacional está sujeito a uma carga tributária final de 18%. (CARVALHO, Osvaldo Santos de; GREGÓRIO, Leonardo de. **Benefícios fiscais e o convênio ICMS 42/2016**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) 50 anos do Código tributário Nacional. São Paulo: Noeses: 2016, p. 975-976).

agentes econômicos e isso acarreta em situação privilegiada, permitindo, então, “tanto ser utilizada para oferecer o produto a um custo menor, que será intangível pelos competidores, como para aumentar a própria lucratividade da empresa, o que, sem dúvida, permitirá consolidar sua posição vantajosa no mercado.”<sup>305</sup>

Exemplo claro é exposto por Anderson Cardoso, quando descreve que a concessão de créditos presumidos concedidos por alguns Estados serve como forma de crédito para a compensação na etapa seguinte da cadeia produtiva. Ensina que os Estados asseguram ao contribuinte de ICMS que são compensados não apenas os créditos fiscais resultantes da diferença entre débito e crédito, mas também outros créditos que são admitidos pelas legislações estaduais, como os créditos presumidos.<sup>306</sup>

Roque Carrazza, inclusive, descreve o princípio da não cumulatividade que garante o aproveitamento dos créditos de ICMS e tem a finalidade de evitar que a carga tributária recaia sobre outros, afetando a sua competitividade e distorção da formação de preços das mercadorias e dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação<sup>307</sup>.

Ives Gandra, em obra que discorre sobre a guerra fiscal, afirma que:

Em outras palavras, apenas e exclusivamente a União pode fazer políticas que afetem a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do art. 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III da CF e se coaduna com as regras do artigo 155, §2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior.<sup>308</sup>

Além disso, permite que o agente econômico possua vantagens fiscais que outros não possuem, aumentando a margem de lucro ou mesmo permitindo reduzir o preço dos produtos e aumentar a sua fatia de mercado. Em razão disso, os incentivos fiscais de ICMS devem ser analisados com minúcia, afinal, o seu caráter nacional permite que distorções concorrenciais surjam da mera aplicação da tributação.

Portanto, a análise do ICMS e o seu impacto na economia decorrem tanto da não cumulatividade quanto da aplicação de alíquotas interestaduais. A possibilidade de uma mercadoria circular com redução de carga tributária, mas com a possibilidade de creditamento da operação anterior como se fosse pago com a alíquota norma da operação sem a

---

<sup>305</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 95.

<sup>306</sup> CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 15, n. 76, p. 11-35, set./out. 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 16.

<sup>307</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 417.

<sup>308</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

discriminação tributária permitem uma redução na arrecadação do Estado de destino, bem como permitem o aumento na margem de lucro da empresa.

Essa possibilidade, ainda que analisada pela doutrina com base na Lei Complementar n.º 24/75, acarreta em sérias consequências econômicas, pois pode distorcer a igualdade de oportunidades entre os agentes econômicos que participem das mesmas atividades empresariais.

O princípio da livre concorrência, que traz como corolário o princípio da neutralidade, substanciado na justiça fiscal, deve ser um balizador para a aplicação dos incentivos fiscais de ICMS, pois a carga tributária discriminada por justificativas deve ser analisada pelo Poder Judiciário. Por se tratar de um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e tem como base de cálculo o valor da operação, com a aplicação do princípio da não cumulatividade, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado concedente devem analisar as categorias de agentes econômicos que atuam em determinada região e se a sua discriminação atua de forma direta em possível violação ao princípio da livre concorrência.

Os incentivos fiscais de ICMS, portanto, podem ter impactos na economia em razão de suas peculiaridades como o princípio da não cumulatividade e a aplicação de alíquotas interestaduais e, em razão disso, pode afetar o equilíbrio do mercado entre os agentes econômicos, o que demanda uma análise do caso concreto para verificar se há ou não a violação ao princípio da livre concorrência.

## 5 DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO FATORES DE VANTAGEM COMPETITIVA

### 5.1 Considerações iniciais

O estudo dos incentivos fiscais passa pela análise dos efeitos econômicos que geram aos agentes sobre as suas atividades econômicas por meio da influência que provocam nos custos mensais em virtude do pagamento dos tributos. Como o incentivo fiscal é uma norma tributária com efeitos extrafiscais, a indução do comportamento do contribuinte acarreta em reflexos diretos sobre o domínio econômico, em que haverá uma discriminação da carga tributária para atender políticas públicas, e não gerar desequilíbrios no mercado.

Apesar de esse instrumento tributário estar presente no ordenamento jurídico e, como demonstrado ao longo desta dissertação, possuir fundamentos previstos no próprio texto constitucional para a sua instituição, a sua concessão pelos Estados membros deve passar pelo crivo dos efeitos econômicos para que haja a constitucionalidade material<sup>309</sup>, afinal, não pode acarretar em distúrbios na condução das atividades dos agentes privados e, assim, permitir que haja uma interferência estatal na condução da economia através de políticas governamentais com efeitos negativos.

O Estado brasileiro, por meio da ordem econômica, visa manter um mercado equilibrado e livre, possibilitando a mesma oportunidade de condições aos agentes econômicos com a intenção de dar a maior qualidade de vida e bem estar a todos. Nesse sentido, o princípio da livre concorrência é vetor da livre iniciativa e visa coibir que haja distorções econômicas na condução das atividades empresariais, prezando pela igualdade de condições na condução de seu exercício, conforme abordado em capítulo anterior.

O Estado, então, se mostra preocupado com a ordem econômica e deve atuar de forma a não conceder privilégios para alguns agentes econômicos em detrimento dos demais. Isso, inclusive, é determinado no art. 219 da Constituição Federal, quando o constituinte elencou que “O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar

---

<sup>309</sup> Ricardo Seibel, em estudo sobre o princípio da livre concorrência e da neutralidade tributária aponta que “a concessão de benefício pode, em tese, causar um desequilíbrio na concorrência, mas se justifica (a) se realmente é destinado a alcançar a finalidade proposta pela norma constitucional e, portanto, a vantagem induz o comportamento que não seria tomado em condições normais; (b) estiver ao alcance de todos que se proponham, em igualdade de condições, a empreender a atividade econômica agraciada com o incentivo”. (LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 86.)

o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”

Os incentivos fiscais, portanto, são um dos principais instrumentos utilizados pelos entes estatais para induzir o comportamento dos agentes econômicos e manter uma relação equilibrada das atividades desempenhadas pelos agentes econômicos. Podem, então, ter perspectivas diversas. Se são meios para regular a economia, significa que o próprio ordenamento jurídico reconhece o poder que a tributação exerce sobre o comportamento do agente econômico. A carga tributária, portanto, representa um fator determinante para a tomada de decisão de uma empresa quanto à formação de preço de seus produtos e serviços ofertados ao consumidor, pois tenderá a analisar os seus custos para obter maiores lucros e capital para investir na sua expansão.

Em análise da incidência tributária e as influências sobre a economia, Marcelo Lettieri Siqueira e Francisco S. Ramos descrevem a importância da tributação para a conduta dos agentes econômicos quando expõem de forma clara que:

A instituição de um imposto induz mudanças no comportamento dos agentes econômicos – indivíduos, firmas e talvez governo -, bem como alterações nos preços do produto e no retorno sobre os fatores de produção. Em quase todos os casos, essas mudanças implicam que a incidência econômica (ou real) de um imposto será diferente de sua incidência legal (ou estatutária). O exemplo mais frequente é o de impostos sobre as vendas: eles podem ser ‘transferidos para frente’, tornando mais elevados os preços ao consumidor, ou ‘transferidos para trás’, reduzindo o valor dos fatores de produção, como os salários.<sup>310</sup>

Por ser fator determinante para a elaboração do preço dos produtos e serviços ofertados ao consumidor, a tributação se torna uma das principais condições para a alocação de suas atividades. Como afirma Schoueri, “A política fiscal ganha, então, novas cores, em virtude do reconhecimento de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora, além da típica função arrecadadora.”<sup>311</sup>

O ICMS - por ser um tributo indireto, e possuir influência direta sobre o valor das mercadorias, pois o contribuinte de direito repassa os custos tributários para a cadeia seguinte, sendo o consumidor final o contribuinte de fato que suporta a carga tributária - tem reflexos diretos sobre o valor das mercadorias. Ainda mais por possuir uma estrutura plurifásica e incidir sobre cada operação dentro de uma cadeia de produção, esse imposto permite que os incentivos fiscais sejam uma medida de política governamental que deve ser concedida com a

<sup>310</sup> SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. *In*: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (org.). ARVATE, Paulo Roberto. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

<sup>311</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e indução econômica**: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 143.

análise do próprio mercado, para que não haja desequilíbrios na livre concorrência por meio de medidas que acabem privilegiando alguns contribuintes em detrimento de outros.

Nesse sentido, os incentivos fiscais devem ser analisados a partir de uma perspectiva jurídica e econômica, com a análise de como podem acarretar distorções prejudiciais a livre concorrência e como o ordenamento jurídico se posiciona para evitar que as distorções permaneçam e acarretem sérias consequências na condução das atividades econômicas dos agentes.

Em sendo assim, por razão da influência que exerce sobre o comportamento do particular e com base nos efeitos econômicos que geram em face da livre concorrência, devem ser concedidos com cautela e cabe ao Estado criar condições para que haja uma livre concorrência, sem privilégios para alguns poucos “[...] não apenas com sua inação (exercício de liberdade), mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

312

Percebe-se que os incentivos fiscais, mesmo que sejam formalmente constitucionais, podem acarretar sérias violações no âmbito do direito material, em especial sobre o princípio da livre concorrência, na medida em que permite uma distorção alocativa dos investimentos e do mercado consumidor através da influência que a tributação causa na relação entre agente econômico e mercado, interferindo no desenvolvimento privado dos agentes econômicos.

Os efeitos negativos da concorrência surgem quando se consegue analisar que os contribuintes atribuem vantagens competitivas, entre outros agentes econômicos, por causa da concessão de incentivos fiscais instituídos pelos entes da federação, sobrepondo-se, portanto, a uma justificativa válida formal.

Fernando Facury Scaff ao analisar a concessão de incentivos fiscais e os possíveis desvios de finalidade que acarretam com a sua instituição, indica algumas das hipóteses em que pode ocorrer o desequilíbrio concorrencial por virtude dos seus efeitos, elencando dentre outras quando:

- a) Houver a concessão de benefícios a uma empresa individualizada ao invés de concedê-los a um setor econômico;
- b) O escopo da redução das desigualdades regionais acabar sendo deturpado pela concessão de benefícios a empresas de uma região ‘privilegiada’;
- c) For concedido um benefício fiscal que traga vantagem competitiva superior à desigualdade regional apontada, e que acabe por gerar desequilíbrio concorrencial nacional; e

---

<sup>312</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Tributação, livre concorrência e incentivos fiscais**. In: NUSDEO, Fábio (org.). O Direito Econômico na atualidade. São Paulo: RT, 2015. p. 302.

d) Os benefícios concedidos agravarem as desigualdades regionais, em face da disputa mercadológica se dar entre empresas situadas na mesma região.<sup>313</sup>

Tais hipóteses exemplificam casos em que pode haver o prejuízo à livre concorrência quando da concessão de incentivos fiscais, em que a competitividade de um mercado relevante entre os agentes econômicos acaba sendo deturpada pela disputa alocativa de políticas governamentais que visam reduzir os custos tributários dos particulares, na intenção de atraí-los para os seus territórios ou mesmo de medidas que gerem desigualdades na própria instituição do incentivo fiscal e, assim, reduzir a carga tributária e possibilitar ao agente privado uma melhora nos preços de suas mercadorias, maior lucro ou mesmo aumento de capital para investir em detrimento dos demais.

Nos casos elencados pelo autor, os incentivos fiscais tem a finalidade apenas para servir instrumentos de redução de custos tributários mediante a vantagem de sua redução por normas tributárias com função extrafiscal, sem que haja a manutenção da motivação justificada desse incentivo.<sup>314</sup>

Nessa linha de raciocínio, Rodrigo Maito da Silveira aponta que a redução ou a eliminação da carga tributária pode eventualmente caracterizar limitação, falseamento ou qualquer forma de prejuízo à livre concorrência e conduzir o concorrente a uma posição de vantagem, o que trará como consequência um desequilíbrio do mercado. Para tanto, indicou que “Essa afirmação é especialmente ampla, sendo de rigor, como contraponto, a constatação efetiva do efeito lesivo que a vantagem comparativa decorrente de causa fiscal provoca na concorrência.”<sup>315</sup>

Para Diego Bomfim, a ofensa ao princípio da livre concorrência deve ser de alto grau, mediante uma vantagem competitiva que cause uma “[...] restrição ao exercício de atividade econômica por parte de determinado concorrente, malferindo, em última análise a livre iniciativa e a sociedade como um todo, já que, como já foi abordado, o princípio da livre concorrência tem caráter instrumental.”<sup>316</sup>

Continua o seu raciocínio afirmando que “A tributação diz de perto com o princípio da livre concorrência dentro outros motivos, porque os tributos inegavelmente, por

<sup>313</sup> <sup>313</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Tributação, livre concorrência e incentivos fiscais**. In: Nusdeo, Fábio (org.). O Direito Econômico na atualidade. São Paulo: RT, 2015. p. 310.

<sup>314</sup> Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

<sup>315</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 151.

<sup>316</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 182.

representarem um custo para os agentes econômicos, podem fomentar desequilíbrios concorrenciais.”<sup>317</sup>

Giovani Loss, por sua vez, é mais objetivo quando analisa a influência dos incentivos fiscais sobre a alocação dos custos, ao afirmar que eles geram conseqüentemente um desequilíbrio na concorrência em razão de que:

A incidência de tributação sobre o valor de certo produto desloca para cima a curva da oferta a curto prazo na medida do valor do tributo, o que eleva o preço de mercado do produto, reduzindo o nível de produção total da indústria. Assim, analisando-se a questão por outro lado, percebe-se que a empresa beneficiada com um incentivo fiscal de um determinado Estado possuiria vantagem sobre suas demais concorrentes, uma vez que a curva de oferta seria deslocada para baixo em relação às demais. A concessão de incentivos fiscais, por conseguinte, influi na formação de preços no mercado, matéria intrinsecamente ligada à defesa da concorrência.<sup>318</sup>

Como apontou Maria de Fátima Ribeiro, a política tributária deve estar harmonizada com objetivos de política econômica, para que não haja o desequilíbrio concorrencial. Aponta, então, que a relação entre a tributação e a concorrência pode ser notada na própria lei que regulamenta a defesa da concorrência “quando prevê que o CADE, além de tratar da apenas por infrações econômicas, poderá determinar que não sejam efetuados parcelamentos de tributos federais aos infratores bem como cancelar os incentivos fiscais ou subsídios concedidos (art. 37).”<sup>319</sup>

Em função da perspectiva constitucional da concessão dos incentivos fiscais, que devem ser analisados com base nos limites impostos pela ordem econômica do texto constitucional, é preciso analisar como tais normas tributárias de caráter extrafiscal podem violar o princípio da livre concorrência e quais órgãos podem aplicar sanções para evitar as distorções da intervenção estatal sobre o domínio econômico.

## **5.2 Da análise prática da violação à livre concorrência pela concessão de incentivos fiscais**

Em função do objetivo de demonstrar a violação às normas de direito material, em especial o princípio da livre concorrência, este capítulo visa analisar casos concretos e hipotético em que a concessão de incentivos fiscais acarretam distúrbios concorrenciais e como isso pode ser evitado com base no que o ordenamento jurídico dispõe. Serão abordados

<sup>317</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 242.

<sup>318</sup> LOSS, Giovani. **Aspectos anticoncorrenciais dos incentivos fiscais estaduais**: a análise do CADE. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n. 48, 1 dez. 2000. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1307>>. Acesso em 28 fev. 2018.

<sup>319</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributação e concorrência**: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. In: Derecho y cambio social. v. 37, p. 1-28, 2014.

casos em que se analisa a perspectiva sob a ótica da guerra fiscal e sobre um incentivo fiscal formalmente constitucional

Nesse caso, é preciso analisar o posicionamento do CADE, quando foi instado a se manifestar em processo de consulta para indicar se houve ou não violação do princípio da livre concorrência mediante a concessão de incentivos fiscais, bem como outro processo que foi julgado pelo mesmo órgão, que analisou se havia ou não a violação ao mesmo princípio constitucional em razão de diferentes legislações sobre incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus para tratar de agentes econômicos que realizavam as mesmas atividades empresariais.

Portanto, serão analisados o processo de consulta n.º 038/1999 que foi formulada pelo pensamento nacional de bases empresariais que teve como escopo trazer de forma genérica uma consulta ao CADE sobre as possibilidades de violação ao princípio da livre concorrência com relação a concessão de incentivos fiscais de ICMS que disputam a conhecida “Guerra fiscal”.

Além desse caso, será analisado o processo de consulta 08700.002380/2006-35, formulada pela empresa Phillips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda., Panasonic do Brasil Ltda., Sony do Brasil Ltda. e Semp Toshiba S.A, em face da empresa LG, perante o CADE, referente a vantagem competitiva que esta teria por ter investido na Zona Franca de Manaus em período posterior as demais e, em função disso, se beneficiar de uma Lei Estadual que concedia vantagens competitivas melhores que as outras.

Além da análise desses casos, o presente capítulo trará um caso hipotético de uma legislação do Estado de Alagoas que concede incentivos fiscais com a finalidade de atrair investimentos para o seu território e como ele pode acarretar em violação ao princípio da livre concorrência, com base na análise da carga tributária a ser aplicada aos agentes beneficiados que serão demonstrados e confirmam a vantagem competitiva.

Trata-se de um Decreto Estadual que concede incentivos fiscais para empresas que decidam instalar centros de distribuição no seu território e enviem as mercadorias para outros estabelecimentos com redução de ICMS que o colocam em vantagem fiscal perante outros agentes econômicos dentro do seu território ou mesmo em outros Estados, bem como melhora a sua capacidade de obter lucro ou mesmo capital para investimento.

A intenção do presente capítulo é concatená-lo aos demais, no sentido de demonstrar a importância que os efeitos da tributação acarretam na economia, por meio da análise de casos práticos e que são suficientes para demonstrar como os incentivos fiscais podem distorcer de forma prejudicial à ordem econômica prevista constitucionalmente e impactar nas atividades dos agentes econômicos.

Como se verifica ao longo desta dissertação, sempre se buscou demonstrar como uma norma tributária tem influência na condução das atividades econômicas e como isso pode influenciar na tomada de decisão dos agentes econômicos e como o direito deve atentar para as relações jurídicas que surgem através da intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Nesses casos, a intenção será a demonstração de como a norma tributária tem a potencialidade de modificar o comportamento dos contribuintes e, além disso, influenciar de forma direta na condução da economia do Estado por meio de casos práticos e da análise do órgão responsável por tal verificação no ordenamento jurídico.

### 5.2.1 DA CONSULTA DO PENSAMENTO NACIONAL DE BASES EMPRESARIAIS – PNBE – AO CADE SOBRE OS IMPACTOS DA GUERRA FISCAL À LIVRE CONCORRÊNCIA

O Pensamento Nacional de Bases Empresariais – PNBE - ingressou no ano de 1999 com um processo de consulta para o CADE, com a intenção de que o órgão analisasse a concessão de incentivos fiscais por parte dos Estados federados, que passaram a realizar a chamada guerra fiscal de forma desenfreada, para que se analisasse não somente a determinação de convênios aprovados à unanimidade pelos Estados e Distrito Federal, mas também os seus efeitos nocivos à ordem econômica, em função da forma predatória que causavam na livre concorrência.

Esse processo de consulta não levou em consideração qualquer concessão de incentivos fiscais de forma concreta, mas o questionamento se essa prática resultava ou não em efeitos na livre concorrência com base no art. 20, da Lei n.º 8.884/1994, que dispunha “limitar, falsear, ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa”.

A consulta sempre teve como objeto central a demonstração de que a concessão de incentivos fiscais, se não respeitar os limites constitucionais, acarreta sérios riscos à livre concorrência, na medida em que permite aos agentes econômicos obter maior lucro com a redução da carga tributária e, assim, ter o domínio de mercado ou praticar preços predatórios em face de seus concorrentes, já que a redução da carga tributária permitiria a realização de suas atividades econômicas com a diminuição da alocação de recursos e, conseqüentemente, prática de melhores preços por meio das vantagens fiscais.

Dentre as modalidades de incentivos fiscais, o PNBE apresentou a redução da carga tributária de ICMS por meio da concessão de créditos presumidos, isenções, redução de

alíquotas, prorrogação do prazo para recolhimento do imposto, restituição de imposto, além de incentivos financeiros e locais. Assim, trouxe de forma exemplificativa como a carga tributária influencia no mercado e como a concessão por meio da guerra fiscal acarreta em consequências maléficas para os agentes econômicos com relação à livre concorrência.

Ao analisar a concessão de incentivos fiscais e os efeitos prejudiciais ao mercado, indicou que expressamente o seu pensamento sobre a utilização desse instrumento na chamada guerra fiscal:

Nessas negociações, o país seria o grande derrotado. Perdem competitividade as indústrias já instaladas, uma vez que os produtos das empresas instaladas em outros Estados gozam de isenção de ICMS e, conseqüentemente, perde a política industrial, ao permitir desigualdades num sistema que deveria ser isonômico e concorrencial. Por fim, perde o Governo Federal, pois, em regra, deverá financiar cada vez mais os Estados concedentes dos benefícios, posto que os mesmos não estarão arrecadando o suficiente para fazer frente às suas despesas orçamentárias (fls. 49).<sup>320</sup>

Por razão disso, a consulta foi direcionada ao CADE<sup>321</sup>, que é o órgão de proteção à concorrência no Brasil, na intenção dele se posicionar pela possibilidade ou não de sanção às pessoas jurídicas de direito público quanto às concessões que extrapolem as limitações ao poder de tributar e causem desequilíbrios a ordem econômica, como estabelece o art. 173, §4º, da Constituição Federal.

No caso proposto pelo PNBE, foi apresentada uma demonstração da influência da concessão dos incentivos fiscais de ICMS, que é um imposto de caráter indireto (incide sobre o consumo) e tem a maior carga tributária dentre os demais tributos, o que influencia decisivamente nas alocações de recursos dos agentes econômicos. Como forma de demonstrar tal diferença no impacto concorrencial, foram elaboradas planilhas que demonstram a lucratividade de uma empresa que se utiliza de incentivos fiscais de ICMS, comparando-se apenas em relação à aplicação de alíquotas interestaduais reduzidas.

O principal exemplo que foi trazido no próprio processo de consulta n.º 0038/1999 foi a simulação de uma empresa de sabonetes, em que foram comparadas as cargas tributárias

---

<sup>320</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta n.º 0038/99, respondida em 22.03.2000. Conselheiro Marcelo Calliari.

<sup>321</sup> Antiga lei n.º 8.884/94 (Revogado pela Lei nº 12.529, de 2011): Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

- I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;
- III - aumentar arbitrariamente os lucros;
- IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

dessa mercadoria por meio de alíquotas diversas, demonstrando-se a diferença com relação ao lucro que se obtém com a redução da carga tributária do ICMS<sup>322</sup>.

Restou demonstrado no processo que a redução de sua carga tributária permite um crescimento na lucratividade da empresa que possibilitará obter vantagens de ordem financeira para expandir o seu negócio, para reduzir a margem de preço de suas mercadorias ou mesmo para aumentar o lucro de seus sócios. Essa vantagem, caso não tenha uma justificativa constitucional e que dê os resultados que se espera, acarreta em desequilíbrios de ordem concorrencial.

Essa análise, baseada em estudos comparativos, permite demonstrar que a concessão de incentivos fiscais permite uma melhoria na alocação de recursos da empresa beneficiada em uma maior quantidade do que aquela que não é incentivada possui. Isso acarreta, no entanto, consequências nefastas para a ordem econômica, se o incentivo fiscal não for concedido com base nas limitações impostas pelo ordenamento jurídico.

Como o legislador constituinte optou por uma economia de mercado, em que o princípio da livre concorrência deve ser um balizador da livre iniciativa, as atividades empresariais devem ser realizadas de forma isonômica, sem favorecimentos legais para determinados agentes econômicos. Nessa perspectiva, o conselheiro Marcelo Calliari, em seu voto, bem observou a necessidade de analisar o direito material ante apenas o formal, como expôs em trecho de seu voto:<sup>323</sup>

De fato, uma das características mais basilares de um sistema como o adotado no Brasil é a de que ele tende, por seus mecanismos e por sua lógica naturais, a buscar a maior eficiência na alocação de recursos na economia. Ou seja, tende, se livre de amarras e distorções, a estimular que os recursos de que a sociedade dispõe sejam utilizados da forma mais eficiente possível, levando com isso à geração de maior quantidade de riqueza a partir da mesma quantidade de insumos. A concorrência constitui um dos elementos centrais nesse processo, forçando empresas a utilizarem

<sup>322</sup> Em estudo realizado pela empresa KPMG no processo de consulta n.º 0038/1999, demonstrou-se que se a parcela incentivada de ICMS não for repassada ao consumidor, o agente econômico terá um aumento expressivo no seu lucro, conforme a seguinte tabela:

Alíquotas de ICMS	Lucro/faturamento	Varição do ICMS	Varição do lucro
18%	2,71%	0	0
12%	6,20%	-33%	128%
8%	8,54%	-56%	215%
0%	13,21%	-100%	388%

CADE. Processo de consulta n.º 38/1999. Disponível em: [http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento\\_consulta\\_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKCXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J\\_ZW\\_u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A.>](http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento_consulta_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKCXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J_ZW_u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A.>) Acesso em: 10 de novembro de 2017.

<sup>323</sup> Aqui, o relator indicou a grande preocupação da jurisprudência brasileira em analisar a inconstitucionalidade formal das concessões de incentivos fiscais de ICMS que não respeitam a necessidade de unanimidade de votos dos Estados membros e do Distrito Federal, com base na LC n.º 24/75, e não analisam as relações jurídicas de direito material, como o direito à livre concorrência.

melhor seus recursos e insumos e a transferirem esses ganhos para a sociedade, em benefício do bem estar do consumidor.

A finalidade de melhorar o bem-estar da coletividade pode ser drasticamente reduzida, então, se a concessão dos incentivos fiscais não respeitar o princípio da livre concorrência. A concessão de incentivos fiscais pelos Estados permite a redução da carga tributária e pode acarretar, inclusive, prejuízos de ordem econômica por meio da estagnação das empresas beneficiadas que se sentem confortáveis com a lucratividade que obtém através da diminuição nos seus custos, pela redução dos preços de suas mercadorias, que inviabilizam a disputa com os concorrentes, ou mesmo por manter os preços, mas obter uma lucratividade que permitirá dominar o mercado.<sup>324</sup>

Como a consulta ao CADE se deu de forma genérica, sem trazer ao tema uma violação à livre concorrência de forma concreta, formulando perguntas de lei em tese, este órgão da concorrência se posicionou da seguinte forma:

- 2) Benefícios concedidos no âmbito da "guerra fiscal", como visto numericamente, conferem vantagem dramática às empresas afetadas, podendo aumentar lucros em várias centenas de pontos percentuais.
- 3) Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem estar da coletividade, entre os quais:
  - a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
  - b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
  - c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam "predatoriamente" eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
  - d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
  - e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado — e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
  - f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.
- 6) Segundo o PNBE, os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência além do que seria justificável. Geram todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões

<sup>324</sup>CADE. Processo de consulta n.º 38/1999. Disponível em: [http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento\\_consulta\\_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKCXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J ZW u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A,>](http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento_consulta_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKCXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J ZW u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A,>) Acesso em: 10 de novembro de 2017. PÁG 504

feitas após cuidadoso planejamento. Nesse sentido, o mero cumprimento da legislação atual já traria significativos benefícios para a coletividade.

8) Dada a patente relação do tema com a concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro evidentemente da sua esfera de competência legal, como evidenciada pela presente Consulta.

Apesar da consulta do CADE não ter surtido efeitos concretos, em razão da própria consulta ter se dado em nível abstrato, verifica-se que a concessão de incentivos fiscais, caso não se respeitem os limites constitucionais de livre concorrência, permite uma discrepância entre os agentes econômicos, na medida em que a empresa beneficiada poderá ter uma vantagem artificial em comparação com os seus concorrentes que terão de arcar com os custos normais de tributação.

Os incentivos fiscais, portanto, segundo o voto do relator da consulta, resultam distúrbios concorrenciais em função de que ocultam as eficiências produtivas alcançadas por agentes que não são agraciados pelos estímulos fiscais. Esse entendimento também é bem analisado por Tércio Sampaio Ferraz, que, ao descrever a concessão de incentivos fiscais de ICMS concedidos de forma unilateral, chega à conclusão de que “As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência.”<sup>325</sup>

Rodrigo Maito, ao analisar tal consulta, se posiciona duvidoso sobre a competência do CADE para aplicar infrações à ordem econômica aos entes públicos que concedem esses incentivos fiscais, pois este órgão não teria como imputar sanções aos entes da federação, mas somente aos agentes econômicos. Para este autor, faltou ao CADE enfrentar sobre a possibilidade desse órgão em analisar as situações do direito da concorrência que envolvam situações de natureza tributária e a sua abrangência.<sup>326</sup>

Ricardo Leibel de Freitas analisa de forma positiva a análise realizada pelo CADE, pois, para o autor, indicou de forma inquestionável os distúrbios que a guerra fiscal acarreta na livre concorrência. Descreve, ainda, sobre a possibilidade de que esse mesmo entendimento sirva não somente para a guerra fiscal, mas também para os incentivos que sejam concedidos conforme a legislação, de forma que sejam formalmente constitucionais, mas que, no âmbito do direito material (princípio da livre concorrência) não passem pelo

---

<sup>325</sup>FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

<sup>326</sup>SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 179-180.

crivo da constitucionalidade, podendo, inclusive, ser definido pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>327</sup>

Para Daniel Moreti, se o CADE é o órgão técnico que possui a competência para analisar os distúrbios concorrenciais que sejam causados pelos efeitos, ainda que potenciais, dos agentes econômicos, deverá “averiguar e, eventualmente, aplicar as sanções decorrentes de condutas praticadas mesmo no campo tributário, mas que violam a ordem econômica.”<sup>328</sup> Assim, este autor não vê problemas com relação a competência deste órgão federal em analisar os casos de violação da livre concorrência quando de questões atinentes ao tratamento tributário.

Já para José Luis Ribeiro Brazuna, não há outra solução para o problema da guerra fiscal e seus efeitos senão a aplicação do art. 8º, da Lei Complementar n.º 24/75, “Basta que as sanções existentes sejam aplicadas, com rigor, ao fenômeno da guerra fiscal, para que os efeitos perversos daí advindos, inclusive, para a livre concorrência, não mais se verifique.”<sup>329</sup>

Ao analisar a decisão do CADE, é possível verificar que o relator do processo verificou de forma objetiva e bastante contundente os efeitos e impactos negativos que a concessão de incentivos fiscais, no âmbito da guerra fiscal, acarreta para os agentes econômicos e para o Estado.

Como a guerra fiscal é um efeito perverso decorrente da própria influência que o ICMS acarreta na órbita financeira do agente econômico, que permite agir na própria tomada de decisões, essa indução desordenada de desenvolvimento econômico provoca sérios distúrbios não somente ao contribuinte, mas também ao poder público, pois acabam por gerar “divergências entre os objetivos nacionais e estaduais e entre a melhor estratégia de desenvolvimento do estado a curto e a longo prazo.”<sup>330</sup>

No âmbito concorrencial, como já afirmado, ocasiona potencial efeito nocivo à livre concorrência entre os agentes econômicos, afinal, como aponta Tércio Ferraz “A noção de

---

<sup>327</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005, p. 94-98. Ainda é importante frisar que em relação à matéria tratada nesta dissertação, até a presente data o STF não se manifestou sobre a matéria, aproximando-se mais quando analisou sobre a concessão de liminares para conferir tratamento tributário privilegiado a determinada distribuidora de combustíveis, vislumbrando que a tributação mais favorável de uma empresa, nas condições ocorridas, poderia causar sérios prejuízo às suas concorrentes. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Questão de ordem em Mandado de Segurança (QO-MS) n.º 24.159-4/DF-. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 26 jun. 2002. DJ 31 out. 2003.

<sup>328</sup> MORETI, Daniel Clayton. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 198.

<sup>329</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 217.

<sup>330</sup> VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, p. 16.

concorrência proibida não se confunde, necessariamente, com a de ilícito *de per se*. [...] mas nos seus efeitos sobre o mercado concorrencial. [...] no efeito anticompetitivo que ela provoca sobre a livre concorrência e sobre a livre iniciativa.”<sup>331</sup> Em outros termos, a livre concorrência é afetada na medida em que acaba por discriminar situações que deveriam ser tratadas de forma equânime e, assim, geram efeitos que desequilibram o bom e correto funcionamento do próprio mercado, afinal, a alocação de recursos entre os contribuintes sem uma análise prévia da forma de condução do mercado acabam por induzir comportamentos que refletem no preço dos produtos ou mesmo no aumento dos lucros e do capital de um agente econômico em detrimento dos demais.

Nesse sentido, a resposta dada pelo CADE à consulta formulada pelo PNBE foi, até a presente data, a mais importante medida de combate aos efeitos anticoncorrenciais que os incentivos fiscais acarretam no mercado. O CADE por ser o órgão competente para agir nas situações de repressão a ordem econômica, ainda que em casos onde exista um possível efeito nocivo à concorrência, deve ser acionado por mais vezes pelos próprios agentes econômicos que sejam prejudicados, exigindo as sanções que devem ser aplicadas para que o equilíbrio concorrencial permaneça.

Inclusive, a sua competência para atuar sobre os efeitos decorrentes dos tratamentos tributários encontra-se caracterizado no art. 38, da Lei n.º 12.529/2011, quando permite a esse órgão cancelar os incentivos fiscais concedidos a agentes econômicos que tenham incorrido em infração à ordem econômica (art. 37, da Lei n.º 12.529/2011).

Essa decisão, portanto, apesar de analisar um caso abstrato, serve como forma de assegurar aos agentes econômicos que existem meios de combater os efeitos nocivos da concorrência no âmbito administrativo, por meio de órgão responsável pelo desenvolvimento saudável do mercado, que visa evitar distúrbios ocasionados pelo poder público.

### **5.3 Da concessão de incentivos fiscais de ICMS para centros de distribuição no Estado de Alagoas.**

O Estado de Alagoas promulgou o Decreto estadual n.º 38.631, de 22 de novembro de 2000, para conceder incentivo fiscal às empresas que se instalem em seu território e realizem operações de distribuição centralizada de suas mercadorias para as empresas pertencentes à mesma pessoa jurídica titular de estabelecimento industrial, tendo a sua sede no Estado de

---

<sup>331</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Práticas tributárias e abuso de poder econômico**. In: Revista de direito da concorrência, n.º 9, jan. a mar./2006. IOB/CADE, 2006, p. 134.

Alagoas ou em outra unidade da Federação, ou que sujeitos a contrato de distribuição exclusiva no território alagoano.

O incentivo fiscal concedido tem como finalidade a concessão de créditos presumidos de ICMS que permitirão a redução da carga tributária desse imposto a ser pago ao Estado de Alagoas, na intenção de atrair novas indústrias e empresas para dentro do seu território e competir com outros Estados para não perder contribuintes que poderiam se instalar em seu território.

Essa vantagem fiscal poderá ser concedida pelo contribuinte que aderir ao programa de incentivo e terá o prazo de fruição de quinze anos se localizada em qualquer município do Estado de Alagoas ou doze anos, caso localizada no Município de Maceió/AL, conforme determina o art. 3º, do Decreto n.º 38.631/2000.

A atração desses agentes econômicos se dá em razão da necessidade cada vez maior de uma distribuição de suas mercadorias com uma logística adequada ao seu mercado consumidor e com uma redução nos custos tributários, permitindo aumentar o capital da empresa para investimentos, inclusive dentro do território do ente da federação concedente.

Tanto é que o próprio Estado de Alagoas, quando da edição desse texto normativo, fez questão de indicar que a motivação para a instituição desses incentivos fiscais era “a necessidade de tornar competitivo o setor de distribuição de produtos deste Estado, desde que os estabelecimentos distribuidores pertençam à mesma pessoa jurídica titular de estabelecimento industrial situado em território alagoano, em face dos benefícios fiscais concedidos ao referido setor em outras unidades da Federação”.

Para tanto, as empresas que poderão usufruir dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Alagoas são aquelas que (i) realizarem a aquisição de mercadorias para que sejam distribuídas para as suas filiais localizadas em outras unidades da federação, de forma preponderante, (ii) bem como que toda a distribuição de bens produzidos por conta própria, que sejam recebidas de estabelecimentos do mesmo titular ou grupo econômico, sejam destinadas a outras unidades da federação, ou (iii) que todas essas atividades sejam realizadas através de um contrato de distribuição exclusiva.

A modalidade de incentivo fiscal de ICMS concedida pelo Decreto estadual de Central de Distribuição é a concessão de créditos presumidos sobre o valor da base de cálculo do ICMS, permitindo a redução no valor a ser recolhido aos cofres do Estado de Alagoas, mas que permite o destaque normal dos valores nas notas fiscais do contribuinte, o que permite um creditamento normal da empresa. Assim, além de reduzir a medida de grandeza, este incentivo

fiscal permite que todo o valor destacado em nota seja revertido como crédito para a empresa, que terá possibilidade de compensar o imposto em outras operações.<sup>332</sup>

O Estado de Alagoas concede os créditos presumidos nas seguintes porcentagens (i) 11% (onze por cento), nas saídas de mercadorias tributadas à alíquota de 12% (doze por cento); (ii) 14% (quatorze por cento), nas saídas de mercadorias tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento); (iii) 22% (vinte e dois por cento), nas saídas de mercadorias tributadas com base nas demais alíquotas internas; (iv) 3% (três por cento), nas saídas de mercadorias tributadas à alíquota de 4% (quatro por cento); (v) 13% (treze por cento), nas saídas de mercadorias tributadas à alíquota de 17% (dezessete por cento).<sup>333</sup>

Em função desse incentivo fiscal, o Estado de Alagoas atraiu várias empresas para o seu Estado na intenção de trazer novos investimentos para o seu território e, dessa forma, não perder competitividade com outros entes da federação que já concediam esse incentivo para os agentes econômicos. Estes, então, instalam centros de distribuição no território desse ente federativo e deslocam as suas mercadorias em estoque para os mais diversos estabelecimentos no país.

A redução nos custos tributários permite que as empresas operem sua distribuição nessa região e, dessa forma, possam diminuir os preços das mercadorias, aumentar o lucro ou mesmo obter capital para futuro investimento. Esse incentivo fiscal, por sua vez, aparenta aspectos de guerra fiscal, apesar de nunca ter sido julgado pelo STF em sede de ação direta de

---

<sup>332</sup> Trata-se da aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, que determina que o contribuinte transfira ao adquirente do bem o ônus do imposto, que será devidamente creditado por quem suportou a operação anterior, restando ao final, ser suportado apenas pelo consumidor. Para Mizabel Derzi, isso não se trata de uma repercussão econômica, mas jurídica, em que “Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, as apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma.” É por isso que a autora indica que a não cumulatividade serve como forma de trazer neutralidade para o ICMS, tornando-o indiferente na formação dos preços no mercado e, via de consequência, violando o princípio da livre concorrência. Sendo assim, conclui que o ICMS é um imposto que deve incidir de forma integrada dentro do mercado, a fim de evitar tratamento discriminatório entre Estados e Municípios, preservando, por fim, a unidade política econômica nacional. (DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado**. In: Revista de direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luiz Eduardo. São Paulo: Dialética, 1998, p. 125-128).

<sup>333</sup> No presente caso, é possível notar a distorção que a carga tributária causa para os agentes econômicos. Primeiramente, é preciso deixar claro que este Decreto determina que quando a mercadoria entrar no Estado de Alagoas, o ICMS será diferido, devendo ser pago na operação subsequente. Assim, a operação se dará da seguinte forma: a empresa que possua sede no Estado de São Paulo, por exemplo, transferirá a mercadoria para o Estado de Alagoas, com a saída corresponderá a 7% (sete por cento), tendo uma entrada no centro de distribuição localizada em Alagoas de 0% (zero por cento), em razão do diferimento. Logo, analisando uma operação de distribuição para o Estado da Bahia, por exemplo, a mercadoria sairá do Estado de Alagoas para Bahia com 1% (um por cento) e crédito fiscal de 12% (doze por cento). Sendo assim, a entrada deste produto na Bahia será de 6% (seis por cento). Já no caso da mercadoria sair do centro de distribuição de Alagoas para uma filial localizada neste mesmo território, ao invés de aplicar a alíquota de 18% (dezoito por cento), o contribuinte apenas recolherá o correspondente a 4% (quatro por cento), ficando ainda com o crédito fiscal de 18% (dezoito por cento).

inconstitucionalidade, em razão de ter sido aprovado via decreto estadual e ter como finalidade a atração de indústrias para o seu território em competição com outros entes da federação localizados na região nordeste.

Inclusive, com relação à alocação de empreendimento mediante a utilização de incentivos fiscais, Ricardo Varsano expõe ser uma medida de desperdício de recursos para o mercado interno, pois pode haver uma troca de recursos públicos pela possibilidade de aumento no lucro de alguns agentes econômicos, ou, pior, pois “admitindo-se que a localização original tenha sido corretamente escolhida, os recursos públicos renunciados são, em parte, consumidos pela ineficiência alocativa provocada por uma locação que não é a melhor.”<sup>334</sup>

Continua o seu raciocínio afirmando que um incentivo fiscal, por exemplo, para atrair empresas multinacionais somente deveria ser concedida no caso dela não viesse a se instalar em qualquer ponto do país sem o incentivo<sup>335</sup>. Nessa perspectiva, um incentivo fiscal, no mercado interno, só deveria ser concedido caso constatado que a empresa jamais se instalaria em determinada região se o incentivo fiscal não fosse instituído e os recursos públicos que são renunciados fossem destinados a outros investimento, como consumo ou investimento no exterior.

Em termos de violação às normas de ordem material, em especial ao princípio da livre concorrência, a vantagem competitiva que as empresas adquirem ao deslocar sua estrutura e logística para o Estado de Alagoas acarreta uma redução na carga tributária da empresa e um artificial aumento nos seus lucros, pois não somente há uma redução na base de cálculo do ICMS, mas também um creditamento artificial. Isso gera um aumento de competitividade ainda mais agressivo por parte dos agentes econômicos que obtenham esses incentivos.

Como expõe Ricardo Seibel de Freitas, caso uma empresa beneficiada mantenha os preços compatíveis com o de mercado diante da redução da carga tributária drástica em virtude da concessão de incentivos fiscais, significa que “estaremos diante de outra espécie de infração à ordem econômica, consistente no aumento arbitrário, injustificado e ilícito dos lucros dos controladores da sociedade.”<sup>336</sup>

Essas reduções nos custos tributários permitem que as empresas, ainda que não convertam em reduções nos preços das mercadorias, obtenham vantagens indevidas em face

---

<sup>334</sup> VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, p. 10.

<sup>335</sup> Ibid. p. 10.

<sup>336</sup> LIMA, Ricardo Seibel Freitas. **A inadimplência sistemática do ICMS como infração à ordem econômica**. In: Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 24, n. 24, p. 115.

dos demais agentes econômicos, pois a presença no mercado interno se torna mais forte em função de intervenções estatais que nem todos os agentes econômicos poderão obter. Como aponta Daniel Moreti, isso “[...] estará afastando ou poderá afastar concorrentes que sejam rigorosamente cumpridores de suas obrigações tributárias e, dessa forma, diminuirá as opções dos consumidores, que são os destinatários finais da tutela concorrencial.”<sup>337</sup>

Tal carga tributária, por sua vez, influencia na decisão política de uma empresa em deslocar sua estrutura para o Estado de Alagoas e poder, por meio de uma tributação menor, reduzir o montante a ser entregue para o fisco. Isso, por sua vez, impacta não somente na redução de preços a serem praticados na região, mas também porque haverá uma alocação de investimentos em local que não teria, propriamente, aquela empresa.

Há um desequilíbrio a livre concorrência na medida em que as empresas investem nos centros de distribuição tão e somente na intenção de reduzir a sua carga tributária. Pode, inclusive, nem repassar tais diminuições para os preços das mercadorias, mas terá, ao menos, um aumento de capital em relação ao demais concorrentes, não pela sua atividade empresarial efetiva, mas em decorrência da interferência estatal.<sup>338</sup>

Em caso semelhante e analisado por Fernando Scaff sobre a concentração de empresas que utilizavam legislação do Estado de Alagoas para distribuir cartões pré-pagos para outros entes da federação, indicou que:

A partir do momento em que existem várias empresas explorando a atividade de telefonia celular pré-paga (SMP), na área geográfica que envolve os Estados do A, P, A, M e R, e que algumas delas têm a possibilidade de concentrar suas vendas de serviços de telecomunicação pré-pagos a partir dos Estados de Alagoas ou do Distrito Federal, com tributação reduzida, o impacto econômico dessa vantagem fiscal refletirá diretamente nos preços dos produtos, violando a Livre-concorrência, pois não pode haver tributação diferenciada para contribuintes que se encontram em situação idêntica.<sup>339</sup>

Como aponta Rodrigo Maito da Silveira, ao discorrer sobre a competitividade em âmbito internacional, é inegável que as diferenças nos sistemas tributários levam os agentes econômicos a escolherem as formas mais eficientes de alocação de investimentos para uma

<sup>337</sup> MORETI, Daniel Clayton. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 188.

<sup>338</sup> Ricardo Vasano, ao analisar a política de atração de empresas por alguns Estados, verifica que a tributação interestadual de ICMS acaba facilitando a prática de redução da carga tributária e favorecimento de alguns contribuintes, pois indica que há uma perda na eficiência econômica quando se analisa que algumas empresa optam por deslocar-se para outras regiões, mesmo que aumentem o custo de transporte das mercadorias, porém, como a redução da carga tributária pela concessão de incentivos fiscais é agressiva, isso acaba conferindo vantagem em relação aos competidores localizados em outros Estados, traduzindo-se em maior lucro por unidade vendida ou mesmo na ampliação da fatia de mercado. (VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997, p. 15)

<sup>339</sup> SCAFF, Fernando Facury. ICMS, “**Guerra fiscal**” e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 126, p. 79, 2006.

menor tributação, porém, “tais diferenças acabam desencadeando o surgimento de sérias anomalias econômicas, principalmente em termos concorrenciais.”<sup>340</sup>

Veja que esses incentivos fiscais não são estendidos para todos os agentes econômicos, mas somente para aqueles que têm filiais espalhadas pelo país ou que, por terem porte econômico grande, sejam produtoras de seus próprios produtos que serão comercializados. Esses centros de distribuição permitirão uma vantagem fiscal ante outros agentes, na medida em que a redução na carga tributária refletirá na concorrência direta a outras empresas de grande porte espalhadas naquela região.

Ao invés de haver benefícios para agentes econômicos que acarretem em melhorias para a coletividade, com a redução das desigualdades regionais e sociais, o presente incentivo apenas acarreta uma competição mercadológica com empresas situadas na mesma região, ocasionando, na realidade, uma renúncia de receitas do Estado para permitir que poucos agentes econômicos estabeleçam novas regiões consumidoras com capacidade de competição entre particulares com a mesma capacidade econômica.

Veja que, nesse caso, a atração de empresas para desenvolver uma região poderia ser benéfica, mas a prática da guerra fiscal, aliada a ausência de infraestrutura influencia para um desequilíbrio no mercado e, via de consequência, na livre concorrência, pois essa empresa somente escolhe o Estado de Alagoas como forma de se beneficiar em vantagens tributárias, aproveitando para aumentar o lucro de forma artificial com a ajuda do Estado e competir com poucos agentes econômicos que possuem a mesma capacidade econômica, prejudicando aquelas menores e que estão regulares com todas as suas obrigações tributárias.

Nesses casos, o CADE pode intervir, quando provocado, pois se trata de uma típica infração à ordem econômica como se busca demonstrar na presente dissertação. Os efeitos nocivos ao mercado interno permitem uma intervenção de órgão estatal voltado a assegurar a livre concorrência. Esse auxílio, por sua vez, acaba por violar a neutralidade tributária, que visa sempre evitar que o poder estatal influencie diretamente na economia. Assim, não há como concordar materialmente com a concessão de incentivos fiscais desse porte, pois, acarretam em distorções concorrenciais.

No presente caso, o Estado de Alagoas concede incentivo fiscal com a justificativa de atrair empresas e aumentar o investimento em seu território, o que gera aumento da renda e empregos para a população. Nessa linha de raciocínio, elenca um segmento econômico e o privilegia com uma política econômica prevista na própria Constituição (art. 3º, III). Porém, é

---

<sup>340</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 329.

possível notar que a política de desenvolvimento não se volta para uma política pública em caráter geral, mas apenas para um determinado setor, privilegiando em detrimento dos outros.

#### **5.4 Da Consulta ao CADE por empresas fabricantes de televisores**

Outro caso que foi levado para o CADE para que fosse analisada a possível infração à ordem econômica foi realizado na consulta n.º 08700.002380/2006-35, formulada em tese pela empresa Phillips da Amazônia Indústria Eletrônica Ltda., Panasonic do Brasil Ltda., Sony do Brasil Ltda. e Semp Toshiba S.A. em que se indagou sobre uma possível vantagem competitiva da empresa LG, em razão de que esta estaria usufruindo de incentivo fiscal na Zona Franca de Manaus de forma a desequilibrar a concorrência com as consulentes.

No presente caso, é possível afirmar que a violação à livre concorrência não decorre, como a do tópico anterior, de guerra fiscal, pois a Zona Franca de Manaus é uma região que foi eleita por meio de política nacional para o seu desenvolvimento. Assim, tem relação direta com a inconstitucionalidade material, e não formal (art. 40, ADCT).

Para dar contornos fáticos sobre o caso concreto, é preciso indicar que no Estado do Amazonas havia a concessão de incentivo fiscal de ICMS para o setor de fabricação de televisores. Nesse sentido, a Lei estadual n.º 1.938/89, permitia a restituição de 50% (cinquenta por cento) do ICMS aos agentes econômicos que atingissem um determinado patamar de produção. Tal benefício, portanto, era usufruído pelas empresas fabricantes que formularam a consulta.

No entanto, o Estado do Amazonas editou a Lei n.º 2.390/1996, que possuía os mesmos fundamentos e objetivos, mas permitia a restituição de 100% (cem por cento) do ICMS no caso de alcance de um patamar de produção. Esse benefício, no entanto, não era extensivo as empresas que já estavam instaladas no Estado do Amazonas, mas somente para novas indústrias, no sentido de atrair novos investimentos para esse Estado. Este ente da federação, para tentar melhorar a situação fiscal ocasionada com a instituição de tal legislação, após diversas reclamações advindas das empresas consulentes, editou a Lei n.º 2.390/1996, no sentido de unificar os regimes tributários diferenciados, permitindo a restituição de apenas 50% (cinquenta por cento) do ICMS quando do atingimento de determinado patamar de produção, permitindo a opção para que as empresas que já tinham obtido o benefício (restituição do imposto) pudessem continuar a usufruí-las nos mesmos termos do que haviam adquirido.

As empresas consulentes, então, mantiveram a sua insatisfação, pois a migração do antigo regime tributário diferenciado para o novo passava pela discricionariedade da empresa, que poderia realizar a opção por qual quisesse. Assim, a empresa LG poderia continuar com a concessão de incentivos fiscais de ICMS no patamar de restituição de 100% (cem por cento). Nesse sentido, formularam a referida consulta para que o CADE analisasse se a legislação amazonense configurava uma infração à ordem econômica, sob a alegação de que a manutenção de um incentivo fiscal de forma discriminada poderia acarretar em prejuízos para elas em função de que a LG poderia começar a repassar a vantagem tributária para os preços de seus produtos, o que inviabilizaria a competição entre tais agentes econômicos em poucos anos.

Os consulentes, no decorrer deste processo, demonstraram com números como haveria o desequilíbrio concorrencial, por meio da possibilidade da prática de preços predatórios pela LG no decorrer dos anos, em decorrência do aumento da restituição de ICMS por parte do Estado do Amazonas com o aumento de sua produção.

Nesse sentido, indicaram os preços médios de televisores de alta e baixa qualidade, mediante a apresentação de televisores de quatorze e vinte polegadas, para o ano de 2006 e a projeção para o ano de 2007, que resultavam em concretas perdas de lucro para as consulentes, o que resultaria em estrangulamento da concorrência no decorrer dos anos.

Na tabela abaixo, pode-se analisar os valores dos televisores das Consulentes, que pagavam certa margem de ICMS e a da LG, que não precisava realizar o recolhimento do ICMS, por ter direito a 100% (cem por cento) de restituição.

Tabela 1 - Proporção da distorção gerada pelo benefício de ICMS – ano de 2006

	Alta qualidade		Baixa qualidade	
	14''	20''	14''	20''
Preço de mercado	100	126,40	70,00	96,40
Impostos (ICMS/PIS/COFINS)	21,25	26,86	14,88	20,49
Preço de mercado sem impostos	78,75	99,54	55,13	75,92
Despesas operacionais	-10%	-10%	-7,3%	-7,3%
Lucro operacional	12,4%	5,0%	9,8%	3,0%
Lucro antes do IR	9,9%	2,5%	7,3%	0,5%
Lucro líquido	8,2%	2,1%	6,1%	0,4%

Tabela 2 - Proporção da distorção gerada pelo benefício de ICMS – ano de 2007

	Alta qualidade	Baixa qualidade

	14''	20''	14''	20''
Preço de mercado	90	113,76	63	86,76
Impostos (ICMS/PIS/COFINS)	-19,17	-24,23	-13,42	-18,48
Preço de mercado sem impostos	70,83	89,53	49,58	68,28
Despesas operacionais	-10,10%	-10,10%	-7,4%	-7,4%
Lucro operacional	7%	0,78%	5,9%	-1,33%
Lucro antes do IR	4,5%	-1,72%	3,4%	-3,83%
Lucro líquido	3,73%	-1,72%	2,82%	-3,83%

O Ministério Público Federal, instado a se manifestar no processo de consulta, indicou que a situação não constituía uma infração a ordem econômica, mas que era recomendável ao Estado do Amazonas realizar a extensão do regime tributário aplicável às empresas concorrentes ou, então, que revogasse de forma integral esse benefício, a fim de acabar com o tratamento tributário diferenciado aos agentes econômicos fabricantes de televisores.

Para tanto, ao discorrer sobre a temática, insinuou por diversas passagens a causa de desequilíbrio concorrencial, como se pode verificar nos seguintes trechos:

A conclusão parece óbvia: a existência de um duplo regime fiscal para empresas do mesmo mercado relevante acaba por estabelecer uma vantagem econômica, por ação do Estado, maléfica ao ambiente de concorrência que deve pautar a ação dos agentes econômicos.

[...]

De fato, vigem no país os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, sendo a intervenção do estado no domínio econômico – direta ou indireta – permitida apenas em caráter excepcional, visando sempre minorar eventuais distorções do mercado; jamais com o objetivo de perpetuar situações de desigualdades entre agentes econômicos, de maneira desarrazoada. Nesse sentido, com grande propriedade lembra Eros Roberto Grau o princípio da neutralidade do Estado ao fenômeno concorrencial.

[...]

No presente caso, a perpetuação de regime fiscal amplamente mais benéfico para uma única empresa, após superada a justificativa para a sua concessão - consolidação de agente econômico no mercado - cria desequilíbrio de fato neste mercado, cujas consequências podem, eventualmente, inviabilizar um ambiente sadio de concorrência.

No presente processo, o Conselheiro Relator, Luis Fernando Rigato Vasconcellos, entendeu pelo não conhecimento da presente consulta em razão de que o CADE não tinha competência para analisar o processo de consulta em razão de que não se tratava de questionamento em tese, mas de um caso específico decorrente de uma suposta vantagem competitiva decorrente de benefício fiscal por parte de uma empresa em específico, a LG, e que isso deveria ser provocado perante o Poder Judiciário para que pudesse se posicionar no âmbito de sua competência.

Em realidade, ao analisar a situação que foi detalhada neste caso, fica evidente que houve um desequilíbrio de ordem concorrencial, pois as empresas encontravam-se em par de igualdade, pois atuam no mesmo setor econômico, fabricando os mesmos produtos e tinham sido atraídas para aquela região por meio de incentivos fiscais de ICMS formalmente constitucional, afinal, a própria Constituição determinava o incentivo para aquela região (art. 40, ADCT).

O desequilíbrio a ordem econômica surge por meio de uma aplicação de cargas tributárias diversas e sem justificativa plausível para empresas que realizam as mesmas atividades comerciais. Conceder restituição de ICMS de forma diversa para contribuintes que estavam atuando em mesmo setor econômico sem que houvesse uma discriminação devidamente motivada para o tratamento tributário diferenciado acarreta claramente em violação ao princípio da livre concorrência.

As lições de Daniel Moreti são essenciais nesse caso, pois indicam há a necessidade de respeito ao princípio da livre concorrência, em que o ente estatal não deve interferir na igualdade de competição dos agentes econômicos. Como explica o autor, a neutralidade tem como finalidade “[...] impedir que o Estado, por meio de normas tributárias, acabe por afetar o equilíbrio concorrencial ou prejudique condições naturais de mercado.”<sup>341</sup>

Esse pensamento é explorado por Luis Fernando Schoueri, que expõe de forma clara que a neutralidade tributária foi afetada pela intervenção estatal e acarretou em violação à ordem econômica quando “Em termos práticos, a neutralidade tributária significa que produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga tributária. [...] deve-se buscar, ao máximo possível, igualar a carga tributária de situações similares.”<sup>342</sup>

O caso em questão é um caso típico de incentivo fiscal concedido e que é formalmente constitucional, porém, no âmbito do direito material, não passa pelo crivo da constitucionalidade. O raciocínio de Tércio Sampaio Ferraz sobre a violação ao princípio da livre concorrência e neutralidade tributária encontra guarida com a análise do presente caso, em que

O princípio da neutralidade estatal em face da concorrência será ferido se ficar demonstrado que, por lei, as relações competitivas, entre empresas concorrentes em igualdade de condições venham a ser restringidas por uma medida (legal) que efetivamente crie para elas uma diferença que passe a existir apenas em virtude da própria medida.<sup>343</sup>

<sup>341</sup> MORETI, Daniel Clayton. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 150.

<sup>342</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 333.

<sup>343</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 733-734.

Conduz, em realidade, ao caso de desequilíbrio de mercado por meio de uma discriminação que não se justifica materialmente, havendo distorções entre o meio utilizado e o fim pretendido pela norma de caráter extrafiscal. Se há a necessidade de redução da carga tributária para determinados setores econômicos dentro do Estado do Amazonas, especificamente na Zona Franca de Manaus, não há razoabilidade em aplicar critérios diferenciados para contribuintes que realizam a mesma atividade econômica.

Se há a necessidade de concessão de incentivos fiscais para reduzir a desigualdade social e privilegiar uma região que possuía um desenvolvimento econômico atrasado em relação aos demais, é preciso adequar a legislação para atender ao princípio da livre concorrência, permitindo aos agentes econômicos uma carga tributária justa e igualitária, impossibilitando que haja distúrbios decorrente da própria lei que visa erradicar as desigualdades. Nesse sentido, a instituição de incentivos fiscais de ICMS no presente caso acarretou em evidente violação ao princípio da livre concorrência, pois houve interferência do Estado na igualdade de condições competitivas entre agentes econômicos que realizavam as mesmas atividades, sem que houvesse necessidade de tratamento discriminatório.

Como expôs Bevilacqua “A veiculação injustificada de incentivos fiscais dirigidos a apenas uma parcela de contribuintes de determinado segmento econômico opera como fator de vantagem competitiva, o que implica violação ao princípio da igualdade tributária.”<sup>344</sup>

No presente caso, o Estado do Amazonas, ao conceder incentivos fiscais diferentes para empresas que realizam as mesmas atividades empresariais acarretou desvantagem concorrencial. Todas elas poderiam competir em par de igualdade sem qualquer distinção. A livre concorrência foi afetada, pois houve interferência de norma tributária que permitiria um artificial favorecimento para uma sociedade em detrimento da outra.

O pensamento do conselheiro que analisou o referido processo no CADE sofreu críticas por parte da doutrina, pois este órgão teria perdido a oportunidade de se manifestar de forma concreta com relação a análise de desequilíbrios concorrenciais decorrentes de incentivos fiscais e aplicar as sanções que tem competência.

Para Rodrigo Maito da Silveira, o CADE teve a oportunidade de se manifestar em um caso concreto sobre a aplicação de sanções com relação à infração à ordem econômica, mediante a análise dos efeitos anticoncorrências decorrentes de um incentivo fiscal, sejam legítimos ou não. Para esse autor, “Sendo constatados efeitos lesivos à concorrência, sem que

---

<sup>344</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013, p. 102.

haja justificativa plausível para o tratamento tributário diferenciado, não se pode deixar de aplicar a legislação de defesa da concorrência.”<sup>345</sup>

A lei antitruste, por sua vez, indicou que a livre concorrência pode ser violada não somente de forma concreta, mas também quando houver a possibilidade dessa ocorrência, para que haja uma atuação estatal de forma preventiva. Daniel Moreti, inclusive, esclarece que não é necessário a comprovação de posição dominante ou que o agente econômico seja detentor de poder econômico, mas baste que o ato cause ou possa ocasionar limitação, falseamento ou prejuízo a livre concorrência ou a livre iniciativa.<sup>346</sup>

Tércio Sampaio também segue esse entendimento, ao afirmar que “a ilicitude concorrencial está na conjugação de prática econômica (ainda que lícita) com o efeito, independentemente da intenção do agente.” Em outros termos, trata da infração à ordem econômica como um desvio no uso do poder econômico ainda que por meio de práticas normais.<sup>347</sup>

O presente caso poderia ter resultado um precedente histórico para a defesa da concorrência no país, quando o órgão responsável pelo seu julgamento teve um caso concreto em que os incentivos fiscais causaram desequilíbrios na livre concorrência e permitiram a aplicação de sanções previstas na lei antitruste para que, assim, permitisse aos entes da federação um freio na concessão de instrumentos tributários que violam os direitos materiais dos agentes econômicos.

Como exposto, o processo foi apresentado por empresas que realizaram consulta ao CADE e que poderia ter resultado um processo investigativo, com a análise concreta de efeitos anticoncorrenciais decorrentes de normas tributárias, no qual poderia resultar em penalidades para os agentes econômicos ou mesmo a revogação da legislação por meio da pressão política que seria aplicada sobre o ente da federação.

Em função da ausência de manifestação desse órgão para analisar os efeitos concorrenciais das normas de tratamento tributário diferenciado, ainda não há um precedente sobre a matéria no âmbito administrativo, deixando para o Poder Judiciário se manifestar, estando, ainda, preso a conceitos de separação de poderes, esquecendo-se das violações ao direito material dos agentes econômicos.

---

<sup>345</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011, p. 176.

<sup>346</sup> MORETI, Daniel Clayton. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 190.

<sup>347</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 730.

### 5.5 Da violação do princípio da livre concorrência pela concessão de incentivos fiscais

Conforme abordado nos tópicos anteriores, os incentivos fiscais podem acarretar em sérias violações no âmbito concorrencial, na medida em que a sua concessão, ainda que formalmente constitucional, podem permitir um aumento arbitrário nos lucros da empresa ou desequilibrar ao ambiente saudável de mercado por meio de intervenção estatal que poderá aumentar o capital das empresas para investir em virtude da redução na carga tributária e, assim, desequilibrar o mercado entre agentes econômicos.

O mercado, por possuir mecanismos independentes de evolução, mediante a conduta dos próprios agentes, pode sofrer a intervenção estatal no domínio econômico, mas essa conduta do ente público deve estar atrelada a estudos técnicos, em função dos efeitos que acarretam sobre a economia. Como indicou André Elali, “Os incentivos, sujeitando-se aos ditames da Constituição, devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que deve fornecer ao direito instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais.”<sup>348</sup>

A mera concessão de incentivos fiscais por parte dos entes da federação sem que tenham conhecimento prévio de seus efeitos podem ocasionar em sérios problemas de ordem econômica e financeira. A renúncia de receitas atrelada aos distúrbios de ordem concorrencial são fatores que afetam diretamente a economia regional e nacional, pois possuem um potencial risco de afetar a livre concorrência, porém, há “uma relação de dependência entre a constatação de tais práticas e uma relação de causalidade entre essas e seus efeitos [...]”<sup>349</sup>

Para tanto, essa relação de causa e efeito pode ser observada seja por meio dos incentivos fiscais concedidos para fazer frente a chamada “guerra fiscal”, seja por meio de incentivos formalmente constitucionais que discriminem contribuintes que estejam em uma mesma situação de equivalência e, mesmo assim, provoquem distúrbios concorrenciais que prejudique a livre concorrência e a livre iniciativa.

Nesses casos, a mera potencialidade da concessão de incentivos fiscais acarretar em efeitos negativos para a livre concorrência já é motivo suficiente para que órgãos como o CADE ou o Poder Judiciário analisem e busquem combatê-lo, pois a concorrência tem como finalidade proteger a coletividade e permitir um desenvolvimento harmônico para que os

---

<sup>348</sup> ELALI, André. **A redução das desigualdades regionais e sociais**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 117.

<sup>349</sup> BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 242.

agentes econômicos desenvolvam-se dentro de um ambiente saudável e sem interferências externas e, assim, permitam que a sociedade usufrua de produtos e serviços de qualidade e com preços acessíveis.

A mera concessão sem que se analisem os efeitos que os incentivos fiscais de ICMS acarretam influenciam na tomada de decisão dos agentes econômicos, por meio da alocação de seus recursos, bem como permitirão uma diminuição no preço dos produtos de forma a se tornar impossível a competição entre contribuintes e, por fim, podem não refletir diretamente no preço dos produtos, mas permitir o aumento do lucro ou capital, que resultarão na possibilidade de melhoria das condições mercadológicas em detrimento dos demais.

Veja que a intenção da legislação constitucional ao prescrever a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para determinadas regiões, com a intenção de melhorar o desenvolvimento social econômico destes, tem como finalidade normalizar as distorções do sistema mercadológico.

A concessão de incentivos fiscais realizados de forma a possibilitar a redução de preços nas mercadorias ou serviços, bem como em aumentar o capital para investimentos ou o lucro do agente econômico, acarreta a violação ao princípio da livre concorrência, pois indicam uma significativa interferência estatal no desenvolvimento das atividades econômicas das empresas. Como já indicou Rodrigo Maito da Silveira “A ausência de comprometimento das autoridades públicas no trato da tributação leva a situação de incoerência entre essa prerrogativa pública e os valores sociais que deveriam ser efetivamente buscados.”<sup>350</sup>

André Ramos Tavares, inclusive, é um crítico da política de concessão de incentivos fiscais para a atração de investimentos, pois “além de fomentar a chamada ‘guerra fiscal’ intraestatal, entre os Estados federados, revela-se como fonte altamente discriminatória no que se refere à situação daquelas empresas que já se encontram instaladas no território daquele Estado [...]”<sup>351</sup>

Ainda que se restringindo a sua análise da concorrência fiscal no âmbito internacional e da importância que a tributação tem sobre o fluxo de capitais e da influência direta na tomada de decisões dos agentes econômicos Fernando Aurelio Zilveti afirma que:

Os efeitos da concorrência fiscal nem sempre são negativos, mas é fato que levam os agentes de política fiscal a determinadas atitudes pragmáticas de consequências desastrosas. A redução de alíquotas efetivas, a renúncia fiscal e o uso da

---

<sup>350</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 431.

<sup>351</sup> TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 272.

progressividade como instrumento de política fiscal concorrencial, especialmente num cenário globalizado, merecem muita atenção dos agentes de política fiscal.<sup>352</sup>

O que se demonstra ao longo da presente dissertação é que a concessão de incentivos fiscais deve ser concedida com um prévio estudo técnico dos impactos econômicos que acarretarão numa determinada região sobre os agentes econômicos. O falseamento e o desequilíbrio na órbita da atividade econômica dos agentes privados deve sempre ser preservada para que haja um controle saudável, em que o Estado somente deve intervir sobre o domínio econômico para produzir efeitos positivos. A possibilidade de realizar efeitos negativos já é suficiente para que haja o cancelamento do incentivo de um agente ou a própria revogação pelo ente público, seja por meio de órgãos com o CADE, que tem o poder de solicitar o cancelamento de incentivos fiscais aos órgãos competentes (art. 38, IV, 'b', da Lei n.º 12.529/11) ou a análise por meio do Poder Judiciário para determinar a violação ao princípio da livre concorrência.

A falta de políticas de governo nacional, que estabeleça parâmetros e limitações para a concessão de incentivos fiscais também é um fator que acarreta nas consequências negativas que esse instrumento de política pública pode causar. É preciso atentar que a tributação influencia no preço das mercadorias e serviços e a intervenção estatal pode ocasionar distúrbios concorrências. Apesar de fundamentados, por vezes, em parâmetros constitucionais, os incentivos fiscais podem ser inconstitucionais em função do direito material, já que desrespeitarão, em decorrência de seus efeitos, princípios constitucionais que visam dar qualidade de vida aos cidadãos.

A livre concorrência, portanto, visto como princípio vetor da livre iniciativa, deve ser respeitado não somente pelo legislador e executivo, mas também pelo Poder Judiciário, mediante a análise da proporcionalidade e da impossibilidade de manutenção de métodos que acarretam em maiores prejuízos que benefícios. Assim, há uma necessidade de que essas normas tributárias indutoras tenham um nexos entre a sua imposição e os objetivos perseguidos, impossibilitando que o fator de discriminação seja imposto a poucos agentes econômicos que realizem as mesmas atividades empresariais, sob pena de incorrer em violação a livre concorrência. A intervenção do Estado sobre o domínio econômico deve manter a harmonia entre os agentes econômicos para que não permita que sua ação acarrete em distúrbios na competitividade entre eles, como o aumento dos lucros, aumento de capital

---

<sup>352</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 381.

para investimentos em razão da diferença na carga tributária ou mesmo na própria formação dos preços.

Portanto, a concessão de incentivos fiscais, principalmente na órbita do ICMS, devem não possuir apenas justificativas constitucional válida, mas também o controle e análise contínua quanto aos seus efeitos em face da livre concorrência, em razão dos efeitos externos que acarreta na economia e na competitividade entre os agentes econômicos.

Conforme já exposto, a ilicitude concorrencial está na realização de atividades econômicas que acarretam efeitos econômicos nocivos, ainda que essa prática seja lícita, independentemente de culpa (art. 26, da Lei nº 12.529, de 2011). Por mais que os contribuintes sejam atraídos pela concessão de incentivos fiscais, que em sua percepção, estão abrangidos por normas válidas e vigentes, até que sejam revogadas a prática anticompetitiva permitirá que o CADE ou o Poder Judiciário controlem essa concessão, podendo aplicar as sanções cabíveis ou mesmo impedir que usufruam de seus benefícios, pois, ao invés de acarretarem em efeitos positivos, geram efeitos negativos que acarretarão em prejuízo a toda coletividade.

## CONCLUSÃO

Pela análise realizada no desenvolvimento desta dissertação, é possível constatar que os incentivos fiscais concedidos pelos entes da federação são um instrumento de grande relevância para o desenvolvimento do país. A influência que a tributação exerce sobre a economia permite utilizá-lo como mecanismo eficaz de indução de comportamentos dos contribuintes para que realizem as condutas necessárias para os desejos das políticas governamentais do Estado.

O direito e a economia, então, não podem mais ser tratados de forma separada. O texto constitucional foi claro ao imputar uma ordem econômica que deve ser respeitada, permitindo uma abordagem interdisciplinar para que haja um equilíbrio na condução da economia de forma a permitir uma evolução da sociedade e um respeito à vida digna de toda a coletividade. Isso, por sua vez, passa pelo crivo da análise da instituição de normas tributárias, tendo em vista a sua capacidade de influenciar diretamente na conduta dos agentes econômicos e via de consequência, na política de preços de produtos e serviços que serão destinados a todos.

A tributação, portanto, tem reflexos diretos sobre a política econômica de um país e o exame aprofundado dos seus efeitos sobre outros ramos do direito deve ser estudado pela ciência do direito, seja pela importância do estudo do direito sobre as condutas intersubjetivas, seja em função da ainda diminuta e frágil aplicação prática do estudo doutrinário e da análise jurisprudencial sobre o tema estudado. O diálogo entre a tributação, por meio do estudo dos incentivos fiscais, e a concorrência são indissociáveis em razão da escolha política de que os entes com poder de tributar têm para exercer os seus anseios governamentais e como isso reflete diretamente na vida da coletividade.

Em razão de toda a influência que possui sobre a conduta dos agentes econômicos e sobre toda a coletividade é que a ordem econômica pauta a livre concorrência como um limitador da livre iniciativa e demanda uma análise do ordenamento jurídico com relação a concessão de normas tributárias com fins extrafiscais para permitir a condução justa da economia, sem afetar as atividades dos agentes econômicos e, assim, resguardar as normas previstas no texto constitucional, que visam garantir a existência digna, em conformidade com a justiça social.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico, portanto, é legitimada pela atuação dos agentes públicos na regulação da economia por meio da utilização de instrumentos normativos capazes de produzir efeitos positivos para as necessidades da

sociedade, bem como pelo fato de que a autorregulação do mercado, defendido pelos liberais, acabou sendo superada ao longo dos últimos anos.

O princípio da livre concorrência, como conformador da livre iniciativa, permite aos agentes econômicos atuar dentro de um mercado com competitividade, num quadro de equilíbrio em que permitirá a todos desenvolver as suas atividades em par de igualdade de condições. O Estado, ao intervir com a instituição de normas tributárias, deve respeitar os limites impostos pelo texto constitucional, sob pena de incorrer em desequilíbrios e retirar a neutralidade tributária que é a finalidade da tributação.

Os incentivos fiscais, então, por possuírem a capacidade de influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos para permitir que os objetivos previstos no texto constitucional sejam alcançados por meio da redução na carga tributária, acabam por ser um fator determinante na alocação de recursos, e, em face das peculiaridades do próprio imposto, devem ser concedidos sempre com a prévia análise econômica e da competitividade entre os agentes privados.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico somente poderá ser realizado quando respeitar as condições de igualdade no âmbito concorrencial para não interferir na competitividade dos agentes econômicos por meio da tributação ou mesmo na intenção de igualar os distúrbios concorrenciais quando esta se encontrar ameaçada ou violada por ações dos próprios agentes econômicos ou outros fatores que influenciem para tal situação.

O ordenamento jurídico visa, então, que os agentes econômicos sejam livres para realizar as suas atividades econômicas, conquistar os seus clientes e, inclusive, sobrepor-se no mercado por meio do desempenho de suas próprias atividades, mediante a prática de políticas saudáveis e não ofensivas ao livre mercado. O texto constitucional, portanto, visa não somente resguardar a constitucionalidade formal da sua instituição, mas também o aspecto material, em razão da importância que a tributação exerce sobre a economia. Nesse sentido, a livre concorrência é um princípio constitucional que deve ser resguardado sempre que houver a instituição de incentivos fiscais, para permitir que os agentes privados atuem de forma livre e equânime com os seus pares.

No caso da concessão de incentivos fiscais de ICMS, em função do imposto ter natureza indireta e ser o consumidor final quem sofre efetivamente com a sua carga tributária, os Estados membros utilizam de sua competência tributária para regular a sua economia, bem como diminuir as desigualdades econômicas e sociais em face dos demais. Porém, como demonstrado, caso não sejam concedidos com análises técnicas e com planejamento adequado, a utilização de desonerações tributárias acarretará distúrbios concorrenciais, que

deverão ser analisados seja pelos órgãos competentes (CADE), quanto pelo Poder Judiciário. Os agentes privados, em realidade, acabam aproveitando as desonerações tributárias para tirarem vantagens fiscais, mediante a possibilidade de diminuir os preços dos produtos, aumentar o lucro ou mesmo capital para investimento em detrimento de outros que estão na mesma situação econômica, mas que não usufruem desse incentivo.

Os efeitos ou possíveis efeitos de um abuso do poder econômicos, desequilíbrio na concorrência e o aumento arbitrário de lucros são suficientes para que o Estado intervenha e reprima essas condutas, mesmo que sejam decorrentes de atos normativos expedidos pelo próprio ente da federação. Como foi amplamente discutido, os incentivos fiscais quando concedidos por meio da guerra fiscal, acarretarão em efeitos negativos, pois serão concedidos como medidas meramente competitivas entre os entes da federação. Os agentes econômicos, por sua vez, tomarão decisões não baseadas no seu mercado consumidor ou na sua forma de atuação, mas meramente como beneficiado de privilégios tributários, em que terão melhores condições de reduzir os seus custos por meio de uma alocação de recursos de forma artificial.

Além desses incentivos fiscais formalmente inconstitucionais, há que se analisar que o princípio da livre concorrência também é limitador das concessões formalmente constitucionais, mas que no âmbito do direito material não passam pelo crivo da constitucionalidade. No entanto, a neutralidade tributária e a livre concorrência impedem que incentivos sejam concedidos de forma que a discriminação entre agentes em equivalência de condições sejam injustificados, permitindo tanto ao CADE quanto ao Poder Judiciário intervir para cancelar ou revogar o benefício ou o próprio texto normativo que o instituiu.

A mera concessão de incentivos fiscais, seja por meio de natureza tributária ou financeira, acarretarão em desequilíbrios concorrenciais se não analisados os mercados regionais, o nexos entre a discriminação e os objetivos perseguidos e o fator de discriminação. A busca por melhorias de ordem econômica e social (art. 3º, CF) é justa e constitucional, mas não pode servir como legitimador para que o Estado intervenha e provoque distúrbios na competitividade entre os agentes econômicos.

Tal instrumento de indução do comportamento dos contribuintes acaba sendo utilizada meramente como forma de atração de investimentos sem uma coordenação com objetivos constitucionais, na mera intenção de não perder possíveis receitas tributárias futuras e, isso, acaba resultando em desequilíbrios na órbita concorrencial em face da tributação ser uma variável de redução de custos tributários para os agentes econômicos.

Para fins de comprovar a indevida utilização de incentivos fiscais de ICMS e como isso acarreta distorções concorrenciais, o presente estudo trouxe casos práticos levados ao

CADE que visaram analisar a influência dessas normas tributárias sobre a livre concorrência entre os agentes econômicos e um caso hipotético do Estado de Alagoas, mediante uma análise de como a legislação estadual beneficiou apenas alguns contribuintes para atrair investimentos para dentro de seu território.

A mera busca por redução de desigualdades sociais e econômicas acaba resultando em intervenções do Estado sobre o domínio econômico que acabam por levar a perda de competitividade entre os agentes, bem como ao próprio Estado. A redução da carga tributária de ICMS é um fator determinante na condução da atividade dos contribuintes, pois além de reduzir a carga de um imposto que terá o consumidor final como quem efetivamente sofrerá o peso da carga tributária, ainda permite aos agentes a manutenção de créditos fiscais que possibilitam um privilégio na condução de suas atividades ante outros contribuintes que se encontram em situação de equivalência.

Os incentivos fiscais, portanto, devem ser vistos no ordenamento jurídico como exceção, em que o ente da federação os utilizar de acordo com os limites impostos pelo texto constitucional, para buscar objetivos previstos pelo próprio constituinte e, assim, melhorar a vida da coletividade, com a devida consciência da sua importância na órbita econômica.

A livre concorrência, portanto, deve ser analisada como um princípio que visa dar vida digna a coletividade e o seu respeito e promoção devem ser sempre pautados pelos entes da federação quando optem por conceder incentivos fiscais. Como restou demonstrado, basta a comprovação de que eles possuem potencialidade para gerar efeitos negativos que a intervenção tanto do CADE quanto do Poder Judiciário são necessários para resguardar o próprio mercado, que é elevado a patrimônio nacional pelo texto constitucional.

## REFERÊNCIAS

- ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Portugal: Marcial Pons, 2009.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ARVATE, Paulo Roberto. **Economia do setor público no Brasil**. ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª Ed. Ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático**. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 111-147.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BERTI, Flávio Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3ª Ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. Vol IX. São Paulo: QuartierLatin, 2013.
- BIDERMAN, Ciro (org.). ARVATE, Paulo Roberto. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da isenção tributária**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1988. Disponível em: <<http://goo.gl/1M0x>>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.

BRASIL, Consulta n.º **0038 ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica**. Brasília, 1999. Disponível em: <[http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento\\_consulta\\_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKcXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J\\_ZW\\_u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A](http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento_consulta_externa.php?kxjjaYFYkILpJLx-QKcXJiQR0UM2-vVwz-SKPhWsejPk-J_ZW_u45DG7KWgVkgobV1JnpaJOEKIPyx61GAwd7A)>. Acesso em: 12 de março de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 24**, de 07 de janeiro de 1975. In: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1975. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>. Acesso em: 15 de agosto de 2017.

BRASIL, **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000**. In: Planalto. Legislação Republicana brasileira, 1971. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARDOSO, Anderson Trautmann. **Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 15, n. 76, p. 11-35, set./out. 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito - o Construtivismo Lógico-Semântico**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia e tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; GREGÓRIO, Leonardo de. **Benefícios fiscais e o convênio ICMS 42/2016**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.) 50 anos do Código tributário Nacional. São Paulo: Noeses: 2016, p. 971-988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 43, p. 571.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª Edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Instrumentos fiscais de proteção ambiental**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 22, São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto de direito Tributário, 2008, pp. 140-160.

\_\_\_\_\_, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Adalberto. **Regime legal da concorrência**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 94.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ELALI, André. **A redução das desigualdades regionais e sociais: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Ed., 2007.

\_\_\_\_\_. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

\_\_\_\_\_. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Ed, 2007.

\_\_\_\_\_. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole.

\_\_\_\_\_, Tércio Sampaio. **Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

\_\_\_\_\_, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_, Tércio Sampaio. **Obrigação tributária acessória e limites de imposição**: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2005.

\_\_\_\_\_, Tércio Sampaio. **Práticas tributárias e abuso de poder econômico**. In: Revista de direito da concorrência, n.º 9, jan. a mar./2006. IOB/CADE, 2006.

FRAZÃO, Ana. **Direito da concorrência**: pressupostos e perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª Ed. ver. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 17ª Ed, revisada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Lei de responsabilidade fiscal, competência tributária, arrecadação e renúncia**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário**: teoria geral do tributo. Manole: Marcial Pons, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária. Vol. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRGS, 2005.

LOSS, Giovani. **Aspectos anticoncorrenciais dos incentivos fiscais estaduais**: a análise do CADE. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n. 48, 1 dez. 2000. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1307>>. Acesso em 28 fev. 2018.

MACHADO, Kaline Pacífico de Britto. **A aplicação do princípio da solidariedade social no Brasil sob a ótica de John Rawls**. In: CATÃO, Adrualdo de Lima; NETTO, Antonio Alves Pereira; MONTEIRO, Vitor de Andrade. *Filosofia do direito na contemporaneidade: pragmatismo jurídico, análise econômica do direito e conectividades*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 265-283.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo**. In: *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst., 2011.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **A despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português**. Coimbra: Almedina, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 229-243.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 13ª Ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

\_\_\_\_\_. **Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos**. In:

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação: Uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração**. Recife: Editora universitária da UFPE, 2008.

MÓCHON, Francisco Morcillo. **Introdução à economia**. 2ª Ed. Tradução de Roberto LuisTroster. São Paulo: Makron Books, 1994.

MORETI, Daniel Clayton. **Regime especial de controle e fiscalização de tributos e a livre concorrência**. São Paulo: Noeses, 2017.

MOUSSALEM, TárekMoyses. **Fontes no direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, Jose Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos do direito**. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Editora Coimbra, 2003, p 737-767.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Portugal: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. **Tributos com fins ambientais**. In: *Revista Tributária e de finanças públicas*, ano 16, vol. 80, São Paulo, maio/jun 2008, pp. 173-211.

NOVOA, César Garcíá. **El concepto de tributo**. Madrid: Macrial Pons, 2012.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: Regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal.** Curitiba: Juruá, 2016.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un principio de justicia tributaria?**. Navarra: Civitas, 2012.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.** São Paulo: MP, 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; GONÇALVES, Oksandro Osdival. **Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito.** Vol. 04, n.º 01, jan-jun 2013. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília: Universidade Católica de Brasília.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributação e concorrência: breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal.** In: *Derecho y cambio social*. v. 37, p. 1-28, 2014.

ROBLES, Gregório. **O direito como texto: Quatro estudos de teoria comunicacional de direito.** Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Tributação, sonegação e livre concorrência.** In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação.** São Paulo: QuartierLatin, 2009.

SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal.** Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 9ª ed. Ver. Atual. E ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. **ICMS, “Guerra fiscal” e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos.** In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 126, p. 79, 2006.

\_\_\_\_\_. Fernando Facury. **Tributação, livre concorrência e incentivos fiscais.** In: Nusdeo, Fábio (org.). **O Direito Econômico na atualidade.** São Paulo: RT, 2015. p. 301-320.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critériopara sua constitucionalidade.** In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação.** São Paulo: QuartierLatin, 2009.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e livre concorrência**. Séria doutrinária tributária Vol. IV. São Paulo: QuartierLatin, 2011.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de Siqueira; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. **Teoria da tributação ótima**. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro (org). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Incentivos fiscais na Constituição e o 'crédito de IPI'**. In: Direito tributário atual. São Paulo: Dialética/IBDT, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal de ICMS: quem ganha e quem perde**. In: Planejamento e Políticas Públicas n. 15, Brasília, IPEA, junho de 1997.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.