

Benefícios Fiscais e a Concorrência: entre o Sistema *Antitruste* Europeu e o Brasileiro

Tax Benefits and the Competition: between the European and Brazilian Antitrust System

Elias Charamba de Souza Junior

Mestre em Ciências Jurídicas e Econômicas pela Universidade do Porto (Portugal).

Advogado. Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB-PE.

Diretor de *Compliance* e Prevenção à Lavagem de Dinheiro de Consultoria de Valores Mobiliários. *E-mail*: contato@eliascharamba.com.

Recebido em: 13-2-2022 – Aprovado em: 18-9-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.4.2023.2105>

Resumo

O Estado pode adotar medidas de intervenção na economia, dentre estas, destaca-se a intervenção indireta por meio dos benefícios fiscais, com finalidade de atrair investimentos ou direcionar os comportamentos dos agentes econômicos. Porém, é indispensável a análise dos fundamentos jurídicos que dão sustento à medida, bem como dos objetivos por esta perseguida, mas também é importante compreender os reflexos diretos e indiretos que os incentivos fiscais podem ocasionar na concorrência. A concorrência e a competitividade são afetadas diretamente pelos incentivos fiscais, pois estes interferem na dinâmica do mercado e no comportamento dos agentes econômicos. Uma compreensão mais global dos incentivos fiscais e de seus efeitos socioeconômicos, mais especificamente sob a concorrência é necessária para determinar a real efetividade destas intervenções e se de fato estes são necessários. *Palavras-chave*: benefícios fiscais, incentivos fiscais, concorrência, competitividade, direito econômico.

Abstract

The State can adopt intervention measures in the economy, among which, indirect intervention through tax benefits stands out, with the purpose of attracting investments or directing the behavior of economic agents. However, it is essential to analyze the legal foundations that support the measure, as well as the objectives it pursues, but it is also important to understand the direct and indirect effects that tax incentives can have on competition. Competition and competitiveness are directly affected by tax incentives, as these interfere in the market dynamics and in the behavior of economic agents. A more global understanding of tax incentives and their socioeconomic effects, more specifically under competition, is needed to determine the real effectiveness of these interventions and if indeed these are needed.

Keywords: tax benefits, tax incentives, competition, competitiveness, law and economics.

Introdução

O Direito exerce um papel fundamental na manutenção da ordem social, sendo aquele também essencial para regulação e compreensão da ordem econômica, pois regulamenta as práticas e os comportamentos dos agentes econômicos. Por isso, ao analisar os ordenamentos jurídicos dos Estados, compreende-se qual o direcionamento que estes dão à economia, ou seja, se apontam para uma economia com mais intervenção estatal, ou para uma economia dirigida ao livre mercado.

Neste sentido, é mister aprofundar o estudo sobre um dos meios utilizados como norma indutora e de intervenção econômica, os benefícios fiscais. Estes são adotados pelos Estados como uma forma de intervir indiretamente na economia, com objetivo de atrair o capital ou direcionar a atividade econômica. Em tese, ao estabelecer incentivos fiscais o Estado pretende obter avanços não apenas econômicos, mas também ganhos sociais.

Logo, estas medidas apresentam impactos socioeconômicos e alteram o comportamento do mercado, podendo também interferir na arrecadação fiscal. Razão pela qual a compreensão dos efeitos causados pelos incentivos na ordem econômica e social é importante para que se saiba se os resultados alcançados pela intervenção correspondem aos resultados almejados pelo Estado ou não. Por isso, os benefícios fiscais não devem ser analisados apenas pela ótica jurídica, mas deve ser estabelecido o nexos causal entre a medida e os efeitos socioeconômicos almejados ao instituí-las e os efeitos concretos decorrentes da sua aplicação.

Ainda, essas intervenções estatais podem impactar na concorrência e na competitividade dos operadores econômicos, com poder de alterar a dinâmica dos mercados direcionando os comportamentos econômicos e seus agentes, além de alterar o fluxo de arrecadação do Estado. Logo se faz necessário um estudo multidisciplinar sobre o tema em debate.

Por fim, este estudo busca analisar e efetivar a integração dos fundamentos jurídicos dos incentivos fiscais, os aspectos econômicos que permeiam esta medida, bem como os impactos que as medidas estatais podem ocasionar na concorrência e na competitividade das empresas. Para tanto, serão analisadas a legislação europeia e brasileira, a doutrina jurídica e econômica, os relatórios econômicos e a jurisprudência sobre a matéria.

1. Benefícios fiscais

Antes de elucidar o mérito dos benefícios fiscais, cabe trazer uma breve explanação do contexto em que estes são aplicados atualmente, qual seja, o Estado

de Garantias ou Regulador¹. O Estado moderno tem evitado as intervenções diretas em detrimento das indiretas, a primeira trata-se de quando o Estado intervém diretamente na atividade econômica e produtiva, por exemplo desempenhando atividades dos agentes econômicos, tais como: empresas públicas e empresas de economia mista. Todavia, este tipo de intervenção tem se tornado pouco usual em razão dos resultados apresentados por esta e das críticas recebidas sugestivas de que o setor privado poderia ser mais eficiente desempenhando tais papéis.

Quanto ao segundo tipo de intervenção, as indiretas, o Estado intervém por meio de medidas com caráter preventivo e ou repressivo, tais como: a obrigatoriedade do preenchimento de certos requisitos pelos operadores econômicos para que obtenham licenças ou autorizações, contratos de parceria público/privada, penalidades, bem como auxílios, incentivos e/ou benefícios fiscais concedidos aos agentes econômicos. Essas medidas têm como intuito orientar as condutas ou os efeitos produzidos pelos agentes econômicos e pelo mercado no desenvolvimento socioeconômico a fim de atingirem o interesse público e os resultados desejáveis pelo Estado. Também podem almejar a correção de anomalias ou condutas não desejáveis por parte do agente econômico. Sendo foco deste trabalho as intervenções indiretas realizadas por meio dos incentivos e/ou benefícios fiscais concedidos aos agentes econômicos.

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

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

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

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

fissionalização, proteção dos hipossuficientes ou investimentos em setores estratégicos para o desenvolvimento tecnológico e industrial³.

Contudo, entende José Casalta Nabais quanto ao objetivo extrafiscal que: “a extra fiscalidade há de ter um carácter excepcional, deve ser vista como uma exceção à regra da natureza fiscal dos impostos e das normas jurídicas que os disciplinam”⁴. Uma vez que tais condutas realizadas pelo Estado constituem ações intervencionistas na ordem social e econômica, devendo este tipo de conduta Estatal ser exceção, sendo regra a não intervenção Estatal nestes domínios.

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

Ante o exposto, cabe agora definir o conceito de benefício fiscal. O Estatuto dos Benefícios Fiscais Português (EBF) no art. 2º, define como: “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁵. Podendo estas medidas configurar como isenções, deduções e medidas outras que resultem na diminuição da carga tributária suportada pelo contribuinte em questão, podem ainda incidir na base de cálculo, na taxa do imposto ou, inclusive, no crédito tributário. Além destas, integram o conceito de benefício fiscal outras medidas que se enquadrem no preceito legal. Por serem uma exceção à regra da tributação geral, o interesse público e os objetivos que instituem tais medidas deverão se sobrepor à tributação que obstam⁶.

Enquanto isso, a Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira em seu art. 14, define os benefícios fiscais como: subsídio, anistia, remissão, concessão de isenção em carácter não geral, crédito presumido, modificação de base de cálculo ou alteração de alíquota. Ainda, segundo o Código Tributário Nacional (CTN) a isenção é causa de exclusão do crédito tributário e é tratada do art. 175 ao art. 179 do CTN.

Ainda, o EBF português classifica os benefícios fiscais como: os automáticos e os dependentes de reconhecimento. Os primeiros decorrem diretamente da lei que os instituiu, não dependendo então de ato da administração tributária para que o direito surta efeitos, em consequência possuem efeito *ope legis*. Quanto aos

³ TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 241-243.

⁴ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 427.

⁵ EBF, art. 2º. PORTUGAL. *Estatuto dos Benefícios Fiscais*: 2015. Porto: Vida Econômica, 2015.

⁶ SANTOS, António Carlos dos. *Direito econômico*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 234.

segundos, exigem-se atos posteriores de aprovação pelo Estado, cabendo à administração fiscal analisar situação em concreto e os requisitos, podendo o reconhecimento realizado pela administração tributária ser unilateral ou efetivado por meio de reconhecimento contratual. A exemplo deste último tem-se os benefícios fiscais em que para sua concessão é firmado um acordo entre o Estado e o agente econômico para que sejam atingidos determinados objetivos por este, tais como aumento na produtividade, geração de novos empregos, medidas efetivas para proteção do meio ambiente, investimentos no desenvolvimento tecnológico, entre outros.

São características essenciais do benefício fiscal os objetivos extrafiscais sociais e econômicos relevantes, por isso a supressão da regra de tributação geral objetiva traduzir-se em uma vantagem social ao contribuinte⁷, enquanto para o Estado o benefício fiscal configura-se como despesa fiscal, pois ao conceder para o contribuinte, excepcionalmente, regime mais favorável do que o geral, abrirá mão da receita fiscal que poderia obter caso optasse pela tributação normal, sendo considerado um custo para o Estado.

Os objetivos pretendidos pelo legislador ao estabelecer o benefício fiscal estão relacionados com o aumento da produtividade, tornar o setor econômico mais competitivo no âmbito interno e externo, fomentar desenvolvimento científico e tecnológico, proteção do meio ambiente, desenvolvimento profissional e geração de emprego, proteção do patrimônio cultural ou proteção dos socialmente vulneráveis. Acrescenta-se ainda que o incentivo fiscal não deve ser concedido de forma arbitrária, sendo imprescindíveis estudos técnicos que demonstrem o impacto social e econômico que a concessão do benefício acarretará, além do impacto que este terá sobre receita ou despesa fiscal⁸.

Contudo, não se deve extrapolar na concessão dos incentivos fiscais, pois estes não devem constituir um privilégio ao contribuinte ou setores abarcados por aqueles, mas devem ser harmonizados com a legislação local e não ocasionar prejuízos à concorrência e ao livre mercado. Assim, não se deve restringir o conceito e a abrangência dos benefícios fiscais a mera vantagem fiscal, pois aqueles estão relacionados aos objetivos socioeconômicos do interesse público, sendo os benefícios tributários utilizados como meio para obtenção de um fim social maior. Se o conceito for limitado a apenas vantagem fiscal, seria o benefício tributário considerado ilegítimo por violar o princípio da isonomia e neutralidade fiscal⁹.

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

⁸ TEIXEIRA, Glória e outros. *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – LGT*. 1. ed. Porto: Gino-car Produções, 2015, p. 50.

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

2. Benefícios fiscais e a concorrência na União Europeia

O Tratado de Funcionamento da União Europeia para preservar o mercado interno da União Europeia e resguardar seus objetivos estabeleceu proibições quanto às normas e atos administrativos dos Estados-membros que viessem a distorcer ou dificultar a efetivação do mercado interno e as regras de concorrência por meio da intervenção do Estado no funcionamento do mercado. Intervenções estas que podem realizar-se pelos “Auxílios de Estado” que, independentemente da forma que se revistam, regra geral, este tipo de intervenção é vedado. Porém, quando constatado o Auxílio de Estado, o que deve ser tido em conta para que este seja considerado ilegal são as potenciais consequências, quais sejam, a distorção do mercado interno e das regras de concorrência¹⁰.

É importante salientar que o conceito de auxílios públicos presente no TFUE não está restrito apenas aos benefícios fiscais, estando abrangido por aquele conceito qualquer auxílio que preencha o estabelecido no n. 1 do art. 107º do TFUE, que afirma:

“são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”

Apenas são classificados como auxílios de Estado os que preenchem todos os elementos do tipo previstos no artigo supracitado. Assim, os benefícios fiscais são proibidos no âmbito da União Europeia quando constituam favorecimento a certas empresas ou setores, quando falseiem ou ameacem falsear a concorrência e constituam uma perda na arrecadação fiscal ou aumento na despesa Estatal decorrente da medida adotada.

O preenchimento cumulativo dos elementos do tipo previstos no art. 107º, n. 1, do TFUE é essencial para que o benefício fiscal seja considerado incompatível com o mercado interno. Portanto, o TFUE não proíbe todos os tipos de auxílios estatais, apenas os que preencherem cumulativamente os elementos do tipo supracitado, sendo este entendimento também ratificado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)¹¹.

¹⁰ Os “auxílios de Estado” que favoreça certos operadores econômicos e que falseiem ou ameacem a concorrência, independentemente da forma que assumirem, são proibidos de acordo com o estabelecido no art. 107º, n. 1, do TFUE. Ainda que os objetivos pretendidos sejam sociais, ambientais, fiscais, entre outros, pois o que importa são os efeitos potenciais e objeto (GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2017).

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

Em que pese a tendência de o benefício fiscal preencher cumulativamente os elementos do tipo previstos no art. 107º, n. 1, do Tratado de Funcionamento da União Europeia, em razão da sua natureza e características, a classificação do benefício fiscal como um auxílio proibido não deve ser feita de forma automática, uma vez que comporta exceções, sendo exemplo desta quando os encargos do benefício fiscal são totalmente suportados por todos os agentes econômicos que operam em um certo setor.

Contudo, quando a concessão de uma isenção fiscal for seletiva, constituindo privilégio a um determinado agente econômico colocando-o em uma situação de vantagem perante os outros operadores e deixando o Estado de arrecadar a receita que lhe seria devida, a isenção será considerada um auxílio de Estado proibido pelo ordenamento da União Europeia, por ser uma intervenção que falseia ou ameaça a concorrência e o mercado interno¹².

As proibições dos auxílios estatais previstas no TFUE também se aplicam aos benefícios fiscais concedidos às empresas públicas, sociedades de economia mista ou outras formas de atuação direta do Estado na economia. Pois, quando assim o fazem, devem observar as regras normais de mercado e de concorrência a que estão sujeitos os agentes econômicos privados. Segundo Gorjão-Henriques¹³, nestes casos de atuação estatal o Estado deve seguir “o princípio do investidor ou credor privado em economia de mercado”.

O benefício fiscal concedido de forma seletiva tende a causar distorções no mercado e na concorrência a que estariam sujeitos os agentes econômicos em condições normais de mercado, privilegiando uns em detrimento de outros, uma vez que interfere diretamente na igualdade de oportunidades, tornando-se suscetível de prejudicar a concorrência no mercado. Ainda que esse benefício tenha sido concedido com o intuito de eliminar imperfeições do mercado, na forma de auxílios compensatórios, serão considerados proibidos¹⁴.

Pontua também a Comissão Europeia em relatório¹⁵ que constitui vantagem seletiva quando “a administração aplica um tratamento fiscal mais favorável que o acordado a outros contribuintes que se encontram em situação factual e jurídica

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

¹³ O Estado quando atuando como agente econômico deve seguir as regras do mercado e da concorrência a que estão sujeitos os agentes econômicos privados, sendo vedado os auxílios estatais que coloquem o Estado em situação de vantagem perante os outros operadores. Não sendo considerado auxílio apenas quando a decisão de investimento for realizada de acordo com “o princípio do investidor ou credor privado em economia de mercado.” (GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 720)

¹⁴ Acórdão do Tribunal de Justiça de 1º.7.2008, *Chronopost*, proc. C-341/06.

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

semelhante”. Este seria um caso de tratamento fiscal seletivo que afeta os outros empresários e contribuintes, ocasionando uma assimetria na concorrência.

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

Ao criar algum benefício fiscal que se enquadre nas exceções previstas no TFUE, o Estado-membro deve notificar previamente a Comissão Europeia, à qual compete verificar se o projeto de benefício cumpre ou não os requisitos do TFUE. O foco principal dessa verificação é apurar se a medida apresenta uma vantagem aos consumidores e se não prejudica as demais empresas. A Comissão tem histórico em autorizar os incentivos fiscais às micro e pequenas empresas, ao desenvolvimento regional e à inovação e pesquisa, pois estão em acordo com os objetivos da União Europeia¹⁶.

Por fim, quando um Estado-membro concede algum incentivo fiscal contrário ao ordenamento da União Europeia, pode a Comissão Europeia decidir que este é ilegal ou incompatível com o mercado interno, devendo então o Estado em causa proceder a recuperação do auxílio indevido, a fim de evitar um prejuízo para os cofres públicos, além de reestabelecer a igualdade de oportunidades e equidade que devem prevalecer em um regime de concorrência de mercado. A Comissão defere estes incentivos fiscais apenas quando em defesa do interesse público, da economia e da sociedade¹⁷.

3. Impacto dos benefícios fiscais na concorrência

O Tratado da União Europeia (TUE) no n. 3 do art. 3º estabelece o mercado interno, tendo como base uma economia social de mercado altamente competitiva¹⁸. Para prosseguir os objetivos do TUE, o TFUE estabelece proibições às práticas que venham distorcer ou pôr em risco o mercado interno e a concorrência.

¹⁶ COMISSÃO EUROPEIA. *Concorrência, melhorar o funcionamento dos mercados*, Luxemburgo: Serviço das publicações da União Europeia, 2016, p. 6-8. Disponível em: <https://publications.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/8200c251-aa42-11e6-aab7-01aa75cd71a1/language-pt>. Acesso em: 10 jun. 2018.

¹⁷ O art. 16º do Regulamento (UE) n. 2015/1589 estabelece o procedimento para a recuperação dos auxílios considerados incompatíveis com o mercado interno ou ilegais. Ver, regulamento (UE) n. 2015/1589 do Conselho de 13.7.2015, que estabelece as regras de execução do art. 108º do TFUE.

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

Em que pese competitividade não ser sinônimo de concorrência, mas quando há uma afetação nas regras do mercado e da concorrência, esta poderá interferir diretamente na competitividade de determinados setores ou empresas.

Diante do exposto, cabe distinguir a competitividade da concorrência. A concorrência se estabelece em regras normais de mercado, em que as empresas avaliam a posição e a conduta dos outros operadores econômicos, a oferta e a demanda por determinado produto e serviço e os custos que envolvem a operação, então decidem como atuarão no mercado e os investimentos a serem efetuados¹⁹. Em contraponto, a competitividade está relacionada com a capacidade de um operador econômico, estando em um mercado de concorrência, ofertar um produto ou serviço com o melhor custo/benefício. Embora não exista um consenso entre os autores quanto ao conceito de competitividade, pode-se afirmar que ela se relaciona com a eficiência e a *performance* das empresas²⁰.

Em um mercado de concorrência, cada participante, ao planejar os investimentos, o desenvolvimento pessoal e os produtos a serem oferecidos, observa as práticas empresariais dos concorrentes, bem como para os anseios dos consumidores. Buscando então otimizar suas práticas para se destacar dos concorrentes, as decisões e o comportamento empresariais tendem a ser aperfeiçoados e esses comportamentos em escala é que trazem os benefícios citados, pois torna cada nova oportunidade oferecida pelos empresários mais competitiva do que a que foi oferecida anteriormente²¹.

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

¹⁹ MATEUS, Abel Moreira. Periódico, *Cadernos de Economia: Política de Concorrência e Competitividade*, outubro/dezembro de 2005, p. 86-92. Disponível em: <http://ftp.infoeuropa.euroid.pt/files/database/000036001-000037000/000036411.pdf>. Acesso em: 20 maio 2018.

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

²¹ KIRZNER, Israel M. *Competição e atividade empresarial*. Tradução de Ana Maria Sarda. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises. Brasil, 2012, p. 21.

²² FAJNZYLBBER, F. Competitividad internacional: evolución y lecciones. *Revista de la Cepal* n. 36. Santiago, 1988, p. 13.

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

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

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

4. O sistema antitruste do Brasil

O Brasil tem como pilar fundamental a Constituição Federal de 1988, também chamada de Constituição Cidadã. Esta, no art. 170, inciso IV, prevê o princípio da livre concorrência, com isso o Estado deverá intervir minimamente na economia, a fim de não causar distorções no mercado. No entanto, se por um lado na livre concorrência os particulares competem entre si e melhoram a competitividade e os custos de produção, do outro lado existe a necessidade de harmonizar aquele princípio com os objetivos sociais presentes no referido artigo, tais como: redução das desigualdades sociais e regionais, valorização do trabalho humano, tratamento favorecido para as pequenas e médias empresas, busca do pleno emprego e justiça social²³. Sendo relevante trazer a interpretação do STF quanto ao tema:

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo/Supremo Tribunal Federal*. 6. ed. atual. até a EC 99/2017. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018, p. 1548-1560.

“A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, *caput*). Lembro que ‘livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. FARINA; AZEVEDO; SAES: Competitividade: mercado, estado e organizações. São Paulo, 1997. cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços [...]’. Calixto Salomão Filho, referindo-se à doutrina do eminente min. Eros Grau, adverte que ‘livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta [...]. O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no *caput* do art. 170 da CF, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social, e que pode, conseqüentemente, ser limitada.” (AC n. 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, j. 27-6-2007, DJ 31.8.2007)²⁴

O princípio da livre concorrência está intrinsecamente ligado à competitividade, à livre competição, descentraliza o mercado e tende a aumentar a competitividade, o que resulta em produtos com maior qualidade e menor custo, conseqüentemente possibilita ao consumidor comprar produtos melhores a um preço mais acessível. Tal mecanismo gera mais oportunidades a todos os agentes econômicos e dificulta a concentração, bem como as demais práticas prejudiciais à concorrência. A observância ao princípio da livre concorrência e iniciativa tende a aumentar a competitividade e o desenvolvimento socioeconômico por meio do ganho de produtividade e aumento da riqueza que eventualmente está atrelada a esses fatores²⁵.

Sendo norteada pelos princípios da livre iniciativa e concorrência, a ordem econômica brasileira, além de ter como base jurídica fundamental o art. 170 da CF, também possui norma específica que trata sobre o sistema *antitruste*, a Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011 (lei *antitruste*). Esta estruturou o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, bem como tem por objetivo combater as infrações contra a ordem econômica. O art. 36, inciso I, expressa que toda conduta que prejudique, limite ou falseie a livre concorrência ou a livre iniciativa, constitui infração à ordem econômica, independentemente de culpa e da forma que o ato fora manifestado²⁶.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC n. 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, j. 27.6.2007, DJ 31.8.2007. Brasília: STF, 2007.

²⁵ FRANÇA, Marlene Helena de Oliveira. Uma análise do inciso IV do artigo 170 da Constituição Federal. *Revista da PGBC* vol. 12, n. 2, dezembro de 2018, p. 62-64.

²⁶ FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 10. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 138.

A legislação brasileira não exige a posição dominante para que se infrinja as regras da concorrência e liberdade de iniciativa. O art. 31 da lei *antitruste* foi amplo ao estabelecer que a norma é aplicável às associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que sem personalidade jurídica, como também às pessoas físicas ou jurídicas de direito privado ou público. Conforme Forgioni, “qualquer um que possa praticar ato restritivo à concorrência deverá ser atingido pelas disposições da lei”²⁷.

Entretanto, a Lei *Antitruste*, ao ser direcionada à Administração Pública, não se aplica quando esta desempenha suas funções públicas, estando o poder público apenas sujeito aos limites impostos pela lei da concorrência quando explorando a atividade econômica diretamente²⁸. Contudo, há casos em que o Estado extrapola os limites legais, por exemplo ao criar benefícios fiscais prejudiciais à concorrência e discriminatório, por vezes causando um desequilíbrio na competitividade e induzindo a concentração. Nestes casos, o STF se pronunciou que regimes favorecidos que fixam reserva de mercado são inconstitucionais, violam o art. 170 da CF²⁹.

Logo, conclui-se que mesmo que o Estado esteja apenas exercendo suas funções e políticas públicas poderia ser penalizado de acordo com a lei da concorrência se este vier a extrapolar os limites legais estabelecidos, pois já não estaria agindo sob o manto da legalidade, desde que fossem demonstrados o prejuízo à livre concorrência e a extrapolação dos limites legais para criação do incentivo fiscal em questão, sendo essa condição excepcional de aplicação da lei *antitruste* ao agente público quando este não desempenha atividade econômica direta.

5. Benefícios fiscais no Brasil

As políticas de incentivos fiscais no Brasil se intensificaram a partir do ano de 2003 e os benefícios fiscais, segundo Maciel: “passaram a ser concedidos por meio de regimes especiais de tributação, alguns como instrumentos de política industrial e de desenvolvimento regional”³⁰, reflexo de uma política econômica mais dirigente e seletiva.

²⁷ FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 10. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 153, § 4º.

²⁸ FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 10. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 154.

²⁹ “Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos. [...] Há desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 5.472, Rel. Min. Edson Fachin, j. 1º.8.2018, *DJe* 14.8.2018. Brasília: STF, 2018.

³⁰ MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*. Consultoria Legislativa, Brasília: Câmara dos Deputados, Brasil, 2010, p. 3.

Os principais incentivos adotados são destinados às pequenas e microempresas, aos setores industrial, de pesquisa e desenvolvimento, como também às regiões do Norte e do Nordeste do país para promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades. Parte destes incentivos não atingiu os objetivos pretendidos, principalmente os benefícios destinados ao setor industrial, que apesar da redução na carga tributária não houve aumento da competitividade deste setor, nem resultou ganhos para consumidor³¹. O que se constatou foi justamente uma vantagem competitiva dos beneficiados frente aos excluídos, que resultou no fortalecimento dos monopólios e oligopólios, além de um ambiente propício à corrupção público-privada³².

Observa-se então o potencial do Brasil em ter uma economia mais competitiva, porém há uma utilização em excesso dos instrumentos de intervenção na economia e muitos benefícios fiscais não corresponderam à expectativa de sua instituição e não demonstraram o aumento da competitividade ou outros ganhos sociais. Os incentivos fiscais, mesmo tendo intenções sociais e econômicas nobres, podem ter como resultado o oposto do almejado e causar danos ao erário público, à economia e, principalmente, ao contribuinte socialmente mais vulnerável³³.

Contudo, a política de incentivos fiscais brasileira é consequência não só do planejamento econômico estatal, mas também é fruto da complexidade do sistema tributário e da alta carga fiscal brasileira, pois estas desestimulam a produção e o investimento, razão pela qual o país necessita recorrer aos incentivos fiscais para que a produção e o investimento sejam viáveis. Nestes casos, a eliminação dos benefícios fiscais sem a correção primeiramente dos problemas fiscais estruturais, provavelmente ocasionaria ainda mais prejuízos, pois poderia inviabilizar a atividade econômica³⁴.

Assim, o cálculo a ser realizado para a eliminação dos benefícios fiscais deve ter em conta a realidade do sistema fiscal, pois nem sempre a eliminação deste resultará em aumento da receita tributária, visto que custos tributários elevados tendem a alterar o comportamento do agente econômico, podendo ocasionar mo-

³¹ OECD (2018). *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*. Paris: OECD Publishing. OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, maio 2020, p. 2-3. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2020.

³² OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, maio 2020, p. 2-3. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2020.

³³ OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, maio 2020, p. 2-3. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2020.

³⁴ AZEVEDO, Diogo Ricardo Reis. *Curva de Laffer para Portugal, perspectiva de steady state*. Dissertação de Mestrado em Economia, Universidade de Aveiro, 2014.

dificação na alocação dos investimentos e do local de operação, uma vez que os tributos têm influência direta no custo da operação.

Um ponto importante a se observar quanto à utilização dos incentivos fiscais são os limites intrínsecos estabelecidos no pacto federativo, uma vez que a Carta Magna Brasileira elegeu em seu art. 1º os princípios republicano e federativo como fundamentais ao estabelecer que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, cabendo assim aos entes da Federação quando concederem benefícios fiscais garantir a preservação da convivência harmônica e autônoma dos entes, bem como observar os limites previstos na Constituição.

Ainda, verifica-se que não existe hierarquia entre os entes da Federação, segundo Carrazza³⁵, a coluna do sistema jurídico no Brasil é o princípio federativo, em que os entes da Federação convivem harmonicamente e de forma autônoma, com a competência de cada membro delimitada pela Constituinte. A autonomia garantida pela Carta Suprema à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é materializada na capacidade que os entes federados têm de legislar, governar, organizar-se e administrar, desde que dentro das competências e limites estabelecidos pela Constituição³⁶.

Quando se trata dos benefícios fiscais, o federalismo estabelece limites e regras a serem observadas para concessão daqueles³⁷. Portanto, a criação ou concessão dos incentivos fiscais devem observar o Pacto Federativo, de modo que os interesses regionais e locais estejam em harmonia e se coadunem com os objetivos e interesses da Federação.

Os benefícios fiscais são concedidos por setores da economia ou regiões do país, neste último caso são destinados às regiões mais pobres e menos desenvolvidas, visando ao desenvolvimento e ao investimento. Estas medidas encontram aparo na CRFB, uma Constituição dirigente e analítica³⁸ que traz em seu bojo diversas normas programáticas, incluindo nestas o Título VII, que trata da ordem econômica e financeira.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed., revista e ampliada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 147.

³⁶ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.” (BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 8 de outubro de 1988)

³⁷ PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma visão normativa*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 55.

³⁸ A Constituição Federal do Brasil é classificada quanto à extensão como analítica, pois trata de diversos outros temas que poderiam ser tratados em normas infraconstitucionais. Quanto ao aspecto dirigente se dá pelo fato de conter normas definidoras das condutas e políticas a serem adotadas, baseada em valores sociais e um ideal a serem perseguidos. Para mais informações sobre o tema: AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 88-107.

O *caput* do art. 170º da CRFB afirma que a ordem econômica se fundamenta na valorização da livre iniciativa, no trabalho e na existência digna, segundo os princípios da justiça social, consagrando alguns princípios do livre mercado, como o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa. Contudo, existem diversas normas conflitantes com uma economia de mercado e a livre concorrência, estas normas conflitantes, segundo Moraes: “apontam no sentido da ampla possibilidade do intervir na economia, e não somente em situações absolutamente excepcionais”³⁹.

Apresenta a CRFB princípios e soluções contraditórias, pois por vezes apontam para uma economia livre e depois para uma economia planejada e o intervencionismo estatal. Diante do exposto, constata-se que as intervenções estatais na economia estão amparadas juridicamente pela Carta Magna do Brasil, podendo o Estado intervir com objetivo de regular, fiscalizar ou orientar a atividade empresarial por meio de normas indutoras⁴⁰.

A Carta Magna nos arts. 151, I; e 43, § 2º, III, prevê a possibilidade de reduções ou isenções fiscais de tributos federais que busquem reduzir as desigualdades regionais. Também estabelece o art. 150 que as intervenções para fomentar ou orientar a economia podem ser efetivadas por meio dos incentivos fiscais. A Constituição também trata dos incentivos fiscais às cooperativas e os relacionados diretamente com o comércio exterior⁴¹.

Ainda, com intuito de uma gestão fiscal mais transparente e para que os incentivos não venham a ocasionar prejuízos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal delimitou que a concessão dos benefícios fiscais e a implementação destes devem ser precedidas da avaliação do impacto orçamentário e financeiro e serem acompanhadas de medidas que compensem a perda de arrecadação, tais como o aumento na alíquota do tributo ou a criação de novos tributos, dentre outras que possam elevar a arrecadação⁴².

³⁹ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 599.

⁴⁰ Vide: CRFB, Título VII da Ordem Econômica e Financeira. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, Brasília: Senado Federal, 2017.

⁴¹ “[...] no que tange aos incentivos que os entes federativos devem conceder às cooperativas, art. 146, § 2º, I, art. 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, *a*, que trata de comércio exterior e estímulo às exportações, dentre outros.” (PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma visão normativa*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 52)

⁴² LRF, “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. I – Demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquo-

O sistema tributário brasileiro também adota a seletividade como técnica fiscal, que segundo Paulsen: “A seletividade implica múltiplos tratamentos tributários, adequados a cada objeto.”⁴³ Como no caso do IPI⁴⁴ e do ICMS⁴⁵. Subsistindo nestes casos uma linha tênue entre a aplicação de um benefício fiscal e adoção da seletividade como técnica fiscal, pois a primeira diz respeito ao ramo do Direito Econômico, enquanto a segunda à seara do Direito Fiscal, porém ambas podem ter resultado e efeitos econômicos semelhantes ao tentarem incentivar um comportamento ou consumo de determinados bens ou serviços.

Como já exposto (art. 60, § 4º, I, da CRFB), as competências tributárias são repartidas entre a União, os Estados e os Municípios. E quanto aos benefícios fiscais, cabe a cada ente da Federação adotar suas políticas de incentivos fiscais, desde que observadas as competências e proibições estabelecidas pela Constituição Federal e pela LRF⁴⁶. Por essa razão, estes benefícios encontram-se dispersos pelas legislações federais, estaduais e municipais, sendo a Carta Magna o Norte para todas as demais normas.

Assim, nos impostos estaduais como é o caso do ICMS, cada estado estabelece sua alíquota de tributo e benefícios fiscais, o que tende a ocasionar uma concorrência fiscal interna para atração de novos investimentos. Esta guerra fiscal pode resultar na redução da arrecadação tributária. Porém, sob outro prisma a competição fiscal pode criar limites aos governos e impeli-los a uma gestão mais eficiente⁴⁷.

5.1. Incentivos fiscais à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal brasileiro

Passada a discussão doutrinária e normativa dos incentivos fiscais, faz-se necessário discorrer acerca da interpretação do Supremo quanto ao tema e da

tas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.” (BRASIL. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000)

⁴³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 157.

⁴⁴ Vide: CRFB, art. 153º, § 3º, inciso I, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2017).

⁴⁵ O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual e assemelha-se ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) adotado pela Europa, porém sua aplicação é mais complexa e adota como uma das técnicas fiscais a seletividade. Vide: CRFB, art. 155º, § 2º, inciso III (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2017).

⁴⁶ Mesma obra em epígrafe. Para maiores informações sobre competência tributária: Título VI, Capítulo I, da CRFB.

⁴⁷ SACHSIDA, Adolfo (org.) e outros. *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Brasília: Ipea, 2017, p. 11.

aplicação da Legislação Brasileira. Isto torna-se necessário para uma compreensão global do cenário dos incentivos fiscais no Brasil, bem como das limitações a que estão submetidos os entes federados e como estes benefícios impactam e afetam as empresas e a competitividade dos operadores econômicos nacionais.

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

Neste sentido a CFRB prevê que Federação e seus entes submetem-se em todas as esferas e poderes aos seguintes princípios: moralidade, legalidade, eficiência, publicidade, impessoalidade e da isonomia⁴⁸, sendo o princípio da isonomia um dos mais questionados no cenário dos benefícios fiscais. Quanto a este, Canotilho elenca parâmetros para que seja atingida a justa igualdade e afirma que o princípio da igualdade como um direito apenas de natureza negativa não é suficiente para efetivação deste, devendo ser analisados para além da previsão da proibição ao tratamento desigual e quando porventura forem adotadas soluções diferentes, analisar-se-á os fundamentos, motivos e natureza da solução adotada⁴⁹.

Quanto ao princípio da impessoalidade, segundo Canotilho “traduz a orientação finalística de toda e qualquer atividade da Administração, impedindo a mera intenção de privilegiar ou prejudicar qualquer cidadão ou qualquer grupo”⁵⁰. Coadunando com este entendimento, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no sentido de que a lei não pode estabelecer privilégio injustificado, que se caracteriza quando os beneficiários são singularizados de tal modo que apenas um, ou parcela ínfima destes, desfrutam da maior parte dos valores destinados ao incentivo fiscal. Entendendo o Supremo que incentivos fiscais singularizados violam frontalmente os princípios da impessoalidade e da igualdade⁵¹.

⁴⁸ A Constituição prevê no art. 5º como regra geral o princípio da isonomia, enquanto o art. 37º destaca os princípios que se aplicam à Administração Pública (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988).

⁴⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 429.

⁵⁰ CANOTILHO J. J. Gomes [*et al.*]; outros autores e coordenadores Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck, Gilmar Ferreira Mendes. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1597.

⁵¹ Neste caso em concreto foi analisado a Lei n. 8.736/2009 do Estado da Paraíba, que versava sobre o Programa Acelera Paraíba. Porém, o programa singularizava de tal modo os beneficiários que apenas uma única pessoa usufruirá de mais de 75% dos valores destinados ao programa de incentivo fiscal. Consequentemente, foi julgado inconstitucional tal incentivo fiscal, entendendo o STF que o benefício violava os princípios da isonomia e da impessoalidade (BRASIL. Supremo Tribu-

Sendo natural que exista guerra fiscal quando relacionada à matéria dos incentivos fiscais, em especial quando relacionada ao ICMS⁵², havendo uma disputa interna entre os estados da Federação com intuito de atrair investimentos e/ou desenvolvimento. Contudo, tais condutas podem trazer enormes prejuízos à Federação e gerar uma concorrência desleal. Então, com a finalidade de reduzir os danos da guerra fiscal, é exigido que a concessão de incentivo, benefício ou isenção fiscal no âmbito do ICMS deve ser precedida da aprovação de convênio⁵³ firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz⁵⁴). Esses convênios almejam compor eventuais conflitos de interesses entre os Estados federados e ou o Distrito Federal pertinentes a concessão de benefícios fiscais no ICMS e evitar que estados de forma unilateral concedam incentivos tributários⁵⁵.

A competência tributária do ICMS atribuída aos Estados e ao Distrito Federal não se confunde com os convênios supracitados, pois estes constituem uma etapa no procedimento legislativo referente à instituição ou revogação do incentivo fiscal. Consiste então na permissão que os convênios conferem aos entes da Federação para atuarem na competência extrafiscal do ICMS, cabendo a esses entes a criação da lei que institua o benefício fiscal do ICMS. A exigência dos convênios como pressuposto no processo que precede a instituição dos incentivos fiscais do ICMS se coaduna com o princípio federativo e revela-se ferramenta importante na preservação da harmonia da Federação e no combate à Guerra Fiscal⁵⁶.

nal Federal. ADI n. 4.259, Rel. Min. Edson Fachin, j. 3.3.2016, *DJe* 16.3.2016. Brasília/DF: Supremo Tribunal Federal, 2016.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.377 MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 22.2.2001, *DJ* 7.11.2003. Distrito Federal/DF: Supremo Tribunal Federal, 2003.

⁵³ O convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal deve observar os requisitos estabelecidos na Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017.

⁵⁴ Decreto n. 7.482, de 16 de maio de 2011, art. 33. “O Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975).” (Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ#:~:text=O%20Conselho%20Nacional%20de%20Pol%C3%AAdtica,-de%20concess%C3%A3o%20ou%20revoga%C3%A7%C3%A3o%20de.>)

⁵⁵ Para mais informações sobre a exigência do convênio no âmbito do Confaz e sobre Guerra Fiscal, vide: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 56-67.

⁵⁶ PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma nova visão normativa*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 248-250.

A aprovação do convênio não vincula o Estado⁵⁷ a criar o benefício fiscal aprovado, apenas autoriza a criação do incentivo, sendo competência exclusiva do Estado-membro e/ou Distrito Federal tributar ou isentar determinada hipótese de incidência. Pois o convênio não pode instituir isenções, benefícios fiscais e ou revogá-los, cabe ao Convênio apenas autorizar criação ou revogação do benefício fiscal, sem adentrar na competência tributária dos respectivos membros⁵⁸.

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

Os objetivos extrafiscais podem estar ligados a todos os impostos, porém, especial atenção é dada ao ICMS, seja por suas características intrínsecas, seja pela essencialidade que a Constituição o atribuiu, tornando-o forte instrumento na política extrafiscal, especialmente como mecanismo de fomento ao desenvolvimento regional e econômico. Ainda, por ter o ICMS a incidência não cumulativa, compensando-se o valor devido do imposto na referida operação de circulação de mercadorias, com o recolhido nas operações anteriores, seja pelo mesmo ou por outro membro da Federação, com isso observa-se que o Imposto Estadual impacta não só a cadeia relativa à circulação de mercadorias, como também os Estados e o Distrito Federal, aos quais cabem recolher o tributo em tela⁵⁹.

Assim, sendo o ICMS um dos principais impostos utilizados para concretização dos objetivos extrafiscais dos Estados e do Distrito Federal, também é um Imposto com forte impacto na concorrência entre os operadores econômicos e na Guerra Fiscal entre os membros da Federação, é de suma importância a deliberação prévia da matéria no âmbito do Confaz para que eventuais efeitos danosos dos benefícios fiscais sejam mitigados⁶⁰.

⁵⁷ “ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sumário sentido formal para dispor sobre a matéria. [...] Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 630.705 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 11.12.2012, 1ª T., *DJe* 13.2.2012. Distrito Federal/DF: Supremo Tribunal Federal, 2012.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27 ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 236.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 92-97.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 1.247 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.8.1995, *DJ* 8.9.1995, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 1995.

Ante o exposto, surge inconstitucional não apenas a criação ou revogação de benefícios fiscais sem seguir o rito antecedente previsto na Lei Complementar n. 160/2017, mas também a ampliação do incentivo fiscal de forma unilateral, ainda que a criação do incentivo ampliado tenha sido autorizada pelo Confaz. Pois, decisão unilateral que amplia o benefício fiscal extrapola o alcance do incentivo tributário aprovado pelo convênio, ficando ausente o requisito da participação social e dos entes da Federação nas políticas extrafiscais do ICMS⁶¹.

A exigência da participação dos Estados na autorização prévia do benefício fiscal visa resguardar o pacto federativo, manter a harmonia fiscal e evitar competição fiscal entre os membros da Federação. Razão pela qual a ausência da aprovação do incentivo em deliberação do Confaz é considerada hipótese que induz à Guerra Fiscal, por isso, incompatível com a Constituição brasileira⁶².

Ainda, é vedado pela Constituição Federal a concessão de benefícios fiscais singularizados, quando este não é disponível para outros operadores que se encontram em situação semelhante, mas apenas para contribuinte específico ou ainda que disponível para outros operadores e/ou setor, privilegia demasiadamente contribuinte específico. Nestes casos, o STF decidiu que o benefício fiscal com essa característica deve ser considerado inconstitucional, pois fere os princípios da isonomia e da igualdade, constituindo verdadeiro privilégio fiscal⁶³.

A igualdade tributária está expressa no art. 150, inciso II, da CRFB, por este princípio é proibido aos entes da Federação “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. A norma

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *Informativos STF 2014-2018* [recurso eletrônico]: teses e fundamentos: direito tributário. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2019. Organizado por matérias, p. 57. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF>.

⁶² “A competência legislativa de Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (art. 24, IX, da CRFB/1988) autoriza a fixação, por lei local, da possibilidade de concessão de bolsas de estudo a professores, em aprimoramento do sistema regional de ensino. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela LC 24/1975, recepcionada pela atual ordem constitucional. *In casu*, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei 11.743/2002, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a CF de 1988. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei 9.868/1999).” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, j. 8.3.2017, *DJe* 29.5.2017. Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.259, Rel. Min. Edson Fachin, j. 3.3.2016, *DJe* 16.3.2016. Distrito Federal, DF: Supremo Tribunal Federal, 2016.

Constitucional veda que contribuintes em condições semelhantes sejam tratados de forma diferente e tenham benefícios incompatíveis com os princípios fiscais ora estabelecidos⁶⁴.

Contudo, o princípio da igualdade poderá ser mitigado quando os contribuintes não estejam em situações semelhantes. A mitigação da igualdade tributária se dará tanto pela capacidade contributiva dos contribuintes quanto pelos objetivos extrafiscais, incluído neste os benefícios fiscais. Exemplo típico da mitigação do princípio da igualdade está relacionado à isenção de IPI sobre a produção do álcool e do açúcar destinada aos produtores qualificados como beneficiários do programa de incentivo fiscal regional da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam)⁶⁵, enquanto os demais estados e região têm taxa do tributo de até 18%. Os incentivos buscam desenvolver socioeconomicamente regiões que historicamente são menos privilegiadas e desenvolvidas⁶⁶.

O controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais estabelecidos, em última instância, será exercido pelo Poder Judiciário, este, porém, deve respeitar a omissão legislativa quanto aos contribuintes não alcançados pela norma jurídica. Cabendo ao judiciário, quando for o caso, apenas declarar a inconstitucionalidade ou constitucionalidade do incentivo fiscal, não sendo permitida, por meio de decisão judicial, interpretação extensiva do benefício fiscal para que o contribuinte ainda que não beneficiado pela norma, seja contemplado pela isenção⁶⁷.

Ao Judiciário cabe julgar os aspectos materiais e formais do incentivo fiscal, bem como os requisitos legais para sua instituição. A extensão de benefício fiscal

⁶⁴ FERRAZ, Diogo [et. al.]. *Curso de jurisprudência tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 55.

⁶⁵ A Sudam e a Sudene são autarquias federais criadas para que por meio de políticas fiscais, estimulem o desenvolvimento regional da Amazônia Legal e do Nordeste, respectivamente. Disponível em: <https://www.mdr.gov.br/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/incentivos-fiscais/area-de-atuacao>. Acesso em: 22 ago. 2020.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 592.145, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 5.4.2017, *DJ* 1º.2.2018. Distrito Federal/DF: Supremo Tribunal Federal, 2018.

⁶⁷ “Constitucional. Tributário. Imposto de importação. Pneus. Benefício fiscal. Redução de 40% do valor devido nas operações realizadas por montadoras. Pedido de extensão a empresa da área de reposição de pneumáticos por quebra da isonomia. Impossibilidade. Lei Federal 10.182/2001. Constituição Federal (arts. 37 e 150, II). Código Tributário Nacional (art. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 405.579, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 1º.12.2010, *DJ* 4.8.2011. Distrito Federal/DF: Supremo Tribunal Federal, 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314313685&ext=.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2020.

a contribuinte não contemplado pela norma, quando realizada por vias judiciais, é considerada uma invasão da competência legislativa pelo Judiciário, ainda que realizada sob o manto de efetivação do princípio da isonomia fiscal, pois não cabe ao STF realizar a integração da norma, mas apenas declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, caso verifique que esta fere o princípio da isonomia fiscal⁶⁸.

Conclusão

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

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

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

Logo, ao versar sobre tratamentos tributários seletivos como os benefícios fiscais, constata-se que em alguns casos as distorções e os danos causados podem se sobrepor aos possíveis ganhos. Sendo, em última análise, a sociedade a mais penalizada com as consequências dessas medidas, pois suporta além da carga fiscal, as consequências de uma economia pouco competitiva. Com um sistema fiscal mais neutro e sem os incentivos fiscais, haveria um maior estímulo à concorrência, aumentando a competitividade.

Com isso, ao observar a legislação europeia e o posicionamento do TJUE, é possível verificar que a União Europeia busca efetivar um sistema fiscal neutro e sem o uso excessivo dos incentivos fiscais, para que assim seja preservada a concorrência, o livre mercado e, conseqüentemente, a competitividade dos operado-

⁶⁸ FERRAZ, Diogo [et. al.]. *Curso de jurisprudência tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67.

res econômicos. Tal direcionamento jurídico também irá preservar o erário público e o contribuinte, pois evita-se que este seja onerado em decorrência de privilégios fiscais.

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

Contudo, não se faz aqui uma defesa no sentido absoluto da não utilização pelo Estado desses instrumentos de intervenção, mas que o seu emprego seja de forma limitada, com restrições ao seu uso, assim como sejam adotadas medidas efetivas para que se evitem os comportamentos prejudiciais à concorrência. O Estado brasileiro deveria assegurar o livre mercado e a concorrência, evitando-se intervenções e subsídios prejudiciais, sendo o sistema europeu um ótimo norte para tal efetivação.

Por fim, mais benéfico seria que os Estados tratassem dos problemas estruturais relacionados aos seus sistemas fiscais ao invés de utilizarem-se dessas medidas paliativas para atração de investimentos, gerando uma dependência dos agentes econômicos daquela política extrafiscal. Assim, apenas os incentivos fiscais necessários e que comprovadamente trazem bons resultados socioeconômicos deveriam ser mantidos e que sejam observados também os acordos internacionais e as melhores práticas internacionais.

Referências bibliográficas

- AGRA, Walter de Moura. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ANDRADE, Fernando Rocha. *Benefícios fiscais: a consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*. Tese de Doutorado em Direito. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.
- AZEVEDO, Diogo Ricardo Reis. *Curva de Laffer para Portugal, perspectiva de steady state*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro, 2014.
- AZEVEDO, Maria Eduarda. *Direito da regulação da economia: a moderna regulação da economia: as entidades reguladoras independentes: a “europeização” da regulação*. Lisboa: Quid Juris, 2017.

- BORGES, Gustavo Meira. *Isonções fiscais*. Brasília/DF: Conteúdo Jurídico, 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.41934&seo=1>. Acesso em: 25 jun. 2019.
- BRASIL. Decreto n. 9.810, de 30 de maio de 2019. Distrito Federal, DF.
- BRASIL. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.
- BRASIL. *Lei n. 11.487, de 15 de junho de 2007. Lei do Bem*. Brasília-DF, jun. 2007.
- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional*. Brasília/DF, 1966.
- BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 8 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2017.
- BRASIL. Secretaria de Fundos Regionais e Incentivos Fiscais do Ministério da Integração Nacional. *Fundos Regionais e Incentivos Fiscais, caderno de informações gerenciais*, atualizada em agosto de 2015. Disponível em: https://www.mdr.gov.br/images/stories/ArquivosSE/fundosregionais/incentivosfiscais/publicacoes/CADERNO_INFO_GERENCIAIS_14082015.pdf. Acesso em: 24 set. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo*. 6. ed. atual. até a EC 99/2017. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *Informativos STF 2014-2018: teses e fundamentos: direito tributário*. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, AC n. 1.657 MC, voto do rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, j. 27.6.2007, *DJ* 31.8.2007. Distrito Federal, STF, 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 1.247 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.8.1995, *DJ* 8.9.1995, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 1995.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 2.377 MC, Rel. Min. Sepúlveda Perence, j. 22.2.2001, *DJ* 7.11.2003. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 4.259, Rel. Min. Edson Fachin, j. 3.3.2016, *DJe* 16.3.2016. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 5.472, Rel. Min. Edson Fachin, j. 1º.8.2018, *DJe* 14.8.2018. Distrito Federal, STF, 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, j. 8.3.2017, *DJe* 29.5.2017. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 582.926 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª T, j. 10.5.2011, *DJe* 100, de 27.5-2011. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 630.705 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 11.12.2012, 1ª T, *DJe* 13.2.2012. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2012.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 405.579, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 1º.12.2010, *DJ* 4.8.2011, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.
- BRASIL Supremo Tribunal Federal, RE n. 592.145, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 5.4.2017, *DJ* 1º.2.2018, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 253.472, Rel. p/ o ac. Min. Joaquim Barbosa, j. 25.8.2010, *Dje* 1º.2.2011. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 564.225 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 2.9.2014, 1ª T, *DJe* 18.11.2014. Brasília, Supremo Tribunal Federal, 2004.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 566.259, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 12.8.2010, *DJe* 24.9.2010, Tema 52. Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Repercussão Geral Tema n. 329, RE n. 627.815, Rel. Min. Rosa Weber, *Dje* 1º.10.2013. Brasília/DF, Supremo Tribunal Federal, 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+627815%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+627815%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a5kwr2>. Acesso em: 8 jul. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 544*. Brasília, Supremo Tribunal Federal.
- CANOTILHO, J. J. Gomes [*et al.*], outros autores e coordenadores Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck, Gilmar Ferreira Mendes. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Alba, vol. III.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed., revista. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed.. São Paulo: Noeses, 2014.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- CREPALDI, Silvio. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- FERRAZ, Diogo [et. al.]. *Curso de jurisprudência tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. 10. ed., revisada e atualizada. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- FRANÇA, Marlene Helena de Oliveira. Uma análise do inciso IV do artigo 170 da Constituição Federal. *Revista da PGBC* vol. 12, n. 2, dezembro de 2018.
- FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose D. *Capitalism and freedom*. 40th. anniversary ed. Chicago: The University of Chicago Press, United State of America, 2002.
- FRIEDMAN, Milton; FRIEDMAN, Rose D. *Livre para escolher*. 1. ed. Tradução Lígia Filgueiras. Rio de Janeiro: Record, 2015.
- GENEVE, *General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)*, 1947. Disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf. Acesso em: 28 ago. 2020.
- GORJÃO-HENRIQUES, Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2017.
- HOLLAND, Márcio [et. al.]. *Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades*. Escola de Economia de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas (FGV), São Paulo, 2019. Disponível em: https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/estudo_fgv_zfm_impactos_efetividade_e_oportunidades.pdf. Acesso em: 24 ago. 2020.
- KIRZNER, Israel M. *Competição e atividade empresarial*. Tradução de Ana Maria Sarda. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*. Consultoria Legislativa, Brasília, Câmara dos Deputados, Brasil, 2010.
- MARIANO, C. A boa-fé e o direito adquirido como obstáculos ao ressarcimento ao Erário diante da rescisão de sentenças judiciais: o caso dos planos econômicos. *Revista Controle, Doutrina e Artigos* vol. 11, n. 1, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed., revisada e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.
- MISES, Ludwig von. *Ação humana: um tratado de economia*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010.
- MISES, Ludwig von. *Intervencionismo, uma análise econômica*. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises, Brasil, 2010.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 11. ed., reimpressão. Coimbra: Almedina, 2019.
- OCDE (2018). *OECD/G20 Inclusive Framework on Beps, 5th meeting of the Inclusive Framework in Lima, Peru on 27 – 28 June 2018*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>. Acesso em: 8 jul. 2020.
- OECD (2016). *Beps Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>. Acesso em: 9 jul. 2020.
- OECD (2018). *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264290716-pt>. Acesso em: 1º jun. 2018.
- OECD. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>. Acesso em: 9 jul. 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* vol. 5, n. 5, 2017. Disponível: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489>. Acesso em: 28 jul. 2019.
- PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma visão normativa*. Salvador: JusPodivm, 2018.
- PORTUGAL. Ministério das Finanças. *Conselho Superior de Finanças – Reavaliação dos benefícios fiscais: relatório do grupo de trabalho constituído pelo Despacho n. 130/97-XIII do Ministro das Finanças*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998.
- Ranking de Competitividade dos Estados. *Relatório Técnico*, Edição 2019. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/7589/1571083510Relatorio_tcnico-RCE.pdf. Acesso em: 24 ago. 2020.
- SACHSIDA, Adolfo (org.) e outros. *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos*. Brasília: Ipea, 2017.
- SANTOS, António Carlos. *Direito econômico*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- SILVA, Eric Moraes Castro. Os benefícios tributários do programa Inovar-Auto e os princípios da Nação Mais Favorecida e do Tratamento Nacional: uma análise dos argumentos dos Painéis atualmente em curso contra o Brasil no Órgão de Solução de Controvérsias da OMC. *Revista de Direito Internacional* vol. 13, n. 3. Brasília, 2016.
- TEIXEIRA, Glória e outros. *Lexit – Códigos Anotados & Comentados – LGT*. 1. ed. Porto: Ginocar Produções, 2015.

- TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- WTO. *WT/DS139/AB/R, WT/DS142/AB/R*, World Trade Organization, 2000. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=12006,834,49971,53156,31706,34722,28293,9185,24385,27360&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True>. Acesso em: 28 ago. 2020.
- WTO. *WT/DS472/16/Add.2*, World Trade Organization, 2020. Disponível em: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=260539,260264,259523,258797,254148,251708,250859,250534,250430,250405&CurrentCatalogueIdIndex=0&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True. Acesso em: 28 ago. 2020.
- WTO. *WT/DS472/R, WT/DS497/R, Brazil: Certain Measures Concerning Taxation and Charges*. Report of the panel. Disponível em: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/472_497r_e.pdf. Acesso em: 23 ago. 2020.