



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JÚLIA PUGLIESE CAVALCANTE

**GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DOS IMPACTOS
SOCIAIS DA PRÁTICA À LUZ DA PERSPECTIVA DA
DIMINUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Salvador
2023

JÚLIA PUGLIESE CAVALCANTE

**GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DOS IMPACTOS
SOCIAIS DA PRÁTICA À LUZ DA PERSPECTIVA DA DIMINUIÇÃO
DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao curso de
graduação em Direito, Faculdade Baiana
de Direito, como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Bruno Nou

Salvador
2023

TERMO DE APROVAÇÃO

JÚLIA PUGLIESE CAVALCANTE

GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DOS IMPACTOS SOCIAIS DA PRÁTICA À LUZ DA PERSPECTIVA DA DIMINUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação _____ e

instituição: _____

Nome: _____

Titulação _____ e

instituição: _____

Nome: _____

Titulação _____ e

instituição: _____

Salvador, ____/____/2024.

Dedico essa monografia a todos da minha família que contribuíram para me manterem durante o processo de construção desse trabalho e a todos os meus amigos que, no meio de suas próprias trajetórias acadêmicas, não me deixaram desistir da minha. Por fim, faço um agradecimento especial ao meu orientador que, em meio ao caos da vida, nunca perdeu a sua confiança em mim.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer imensamente a mim mesma, por ter conseguido seguir em frente, apesar de todos os desafios e percalços que foram surgindo durante a minha trajetória acadêmica.

Agradeço também aos meus pais que, apesar de serem médicos, nunca me pressionaram para fazer Medicina. À minha mãe, por todo o suporte mental e todas as palavras de incentivo. E ao meu pai, por todos os momentos de desconpressão regados a muita comida e risadas.

Aos meus irmãos, agradeço pelo companheirismo de todos os dias. Ao meu irmão gêmeo, pelos momentos aleatórios vividos e pelas risadas compartilhadas. E ao meu irmão mais velho, pelos segredos trocados e pelas concepções pessimistas criadas.

Faço um agradecimento especial aos meus avós, por terem sido, desde sempre, o meu lugar de conforto. Ao meu avô, por ser minha alma gêmea literária e pelas palavras sábias da vida. E à minha avó, por todos os momentos de aconchego, por todos os doces roubados e por ser, para sempre, a minha fã número um.

Agradeço também ao meu namorado, por estar sempre pertinho de mim nos momentos bons e ruins, por incentivar, a todo momento, o meu vício na leitura, mas principalmente, por tornar a minha própria realidade em um conto de fadas.

À minha segunda mãe, agradeço por todo cuidado que teve comigo e meus irmãos, pelos momentos de companhia durante os meus almoços diários e pelos momentos de felicidade extrema em forma de sobremesas.

Agradeço também ao meu orientador, por todo o suporte que me foi proporcionado e por toda confiança que me foi dada.

Por fim, agradeço imensamente aos meus amigos que compartilharam dessa trajetória comigo. Sem eles, as risadas em meio ao caos não seriam possíveis.

“Se divirta no caos”.

Autoria própria

RESUMO

Busca-se apresentar com este trabalho o conceito, o histórico, as causas e consequências da Guerra Fiscal, enfatizando o cenário econômico brasileiro e o modelo federalista que tornou tal fenômeno possível. Além disso, define-se também as suas características conflituosas, tecendo uma crítica acerca dos problemas decorrentes desse conflito e procurando entender como esse fenômeno influencia de maneira negativa a sociedade brasileira. Procura-se entender, de forma mais minuciosa, como o processo da Guerra Fiscal resulta na diminuição da arrecadação tributária nacional e porque, apesar de aumentar o desenvolvimento de certas regiões brasileiras, as concessões fiscais não conseguem efetivamente diminuir as taxas sociais negativas no Brasil. Após tal feito, busca-se entender como a concessão de benefícios fiscais está enquadrada na Constituição Federal de 188 e nas legislações complementares, destacando as Leis Complementares de nº 116/03, 24/75, 101/00 e, principalmente, os limites às essas concessões, dando ênfase ao entendimento jurisprudencial. Em sequência, aborda-se quais seriam os impostos mais utilizados para efetivar a Guerra Fiscal, destacando o ICMS e o ISSQN, evidenciando as normas legais que abordam tal matéria e entendendo de que forma os entes federativos conseguem contornar tais legislações. Este trabalho se conclui com uma análise sobre o comportamento do Governo Federal em relação às essas concessões e se tais esforços se mostraram suficientes no combate do conflito. Abordar-se-á, para tanto, a realização de uma abordagem dedutiva do problema para que se consiga, através de uma análise extensa sobre o tema, destacar a importância dessa discussão, uma vez que se trata de problemas que afetam a sociedade extensamente.

Palavras Chaves: Federalismo Fiscal e Econômico; Guerra Fiscal; Descentralização Fiscal; Benefício Fiscal; ICMS e ISSQN; Lei de Responsabilidade Fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS – Imposto Sobre Serviços

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto Sobre o Valor Agregado

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

LOA – Lei Orçamentária Anual

REsp – Recurso Especial

RS – Rio Grande do Sul

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF — Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	....11
2 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	....13
2.1 CONCEITO	....13
2.2 PROCESSO HISTÓRICO	....17
2.2.1 FEDERALISMO COOPERATIVO	....18
2.2.2 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL	....19
2.3 PRINCÍPIOS NORTEADORES	....21
2.4 DIVISÃO DAS COMPETÊNCIAS E DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	....23
2.5 IMPLICAÇÕES DA DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NO BRASIL	....25
3 INCENTIVOS FISCAIS	....30
3.1 DEFINIÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	....30
3.2 NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS	....37
3.3 FORMAS DE CONCESSÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS	....39
3.4 IMPOSTOS MAIS UTILIZADOS	....41
3.4.1 ICMS	....41
3.4.2 ISS	....45
3.5 LIMITES JURÍDICOS ÀS CONCESSÕES DOS INCENTIVOS FISCAIS	....50
4 GUERRA FISCAL: DEFINIÇÕES E CONTEXTUALIZAÇÃO	....55
4.1 CONCEITO	....55
4.1.1 A Guerra Fiscal Vertical	....58
4.1.2 A Guerra Fiscal Horizontal	....58
4.2 CAUSAS	....59
4.3 CONSEQUÊNCIAS	....63

4.3.1 Na Perspectiva Da Federação	....63
4.3.2 Na Perspectiva Da Sociedade	....68
4.4 COMO O ESTADO DEVE AGIR FRENTE À GUERRA FISCAL	....71
5 CONCLUSÃO	....74
6 REFERÊNCIAS	....78

1 INTRODUÇÃO

A prática da guerra fiscal tem, no seu cerne, a concessão de benefícios fiscais, por meio das isenções e incentivos tributários, como forma de tentar atrair maiores investimentos e empresas para determinadas regiões. Embora inicialmente concebida como importante estratégia para a promoção do desenvolvimento regional e estimulação da economia, os estados e municípios acabaram por desenvolver um cenário de competição desenfreada entre tais entes federativos, no qual a principal vítima é a própria arrecadação tributária brasileira.

Esse fenômeno fiscal é um incidente jurídico recorrente no cenário tributário do país, possuindo inúmeros debates suscitados não só entre especialistas de áreas como economia e direito, mas como também das áreas empresariais e de gestão pública, uma vez que, independente do resultado que for acarretado com tais práticas, toda a sociedade será influenciada direta ou indiretamente.

Desse modo, esta pesquisa se propõe a realizar uma análise crítica dos impactos sociais da prática da guerra fiscal, com um foco especial na perspectiva da diminuição da arrecadação tributária. Para isso, será explorada não apenas as implicações econômicas de tal fenômeno, mas também os seus efeitos sobre a qualidade dos serviços públicos oferecidos à população e a capacidade do Estado em promover o bem-estar social.

Dito isso, busca-se apresentar o conceito, as causas e as consequências da guerra fiscal, enfatizando o cenário econômico brasileiro e o modelo federalista que proporcionou a prática desse conflito, assim como as questões jurídicas que a envolve, além de evidenciar a distribuição de competências e das receitas tributárias dentro do cenário nacional.

Em um momento em que o Brasil enfrenta diversos desafios socioeconômicos significativos, além dos desafios políticos, se faz de extrema importância compreender os impactos da guerra fiscal na sociedade. Dessa forma, esta pesquisa busca contribuir para o debate acerca da eficácia de tal prática como ferramenta de desenvolvimento regional e como potencial gerador de desigualdades e obstáculos ao progresso do país. Ao mesmo tempo, busca também o entendimento das estratégias utilizadas pelos entes federativos e a comprovação de que elas estão adequadas às normas legais do sistema tributário brasileiro.

Por fim, faz-se importante destacar que a discussão que deu origem a este trabalho foi resultado, de um ponto de vista de procedimentos técnicos, de uma extensa pesquisa bibliográfica com predominância em monografias e outros artigos de Trabalhos de Conclusão de Curso que versam também sobre o tema em destaque. Por outro lado, partindo de uma perspectiva qualitativa do assunto tratado, pode-se realizar uma abordagem dedutiva do problema para que, a partir da interpretação, compreensão e avaliação do objeto de pesquisa, o trabalho fosse construído de uma maneira completa e fundamentada.

2 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

De acordo com Paulo Silvério (2018, p.22), é necessário, antes de qualquer coisa, entender que o sistema de descentralização de competências é a base de todo o processo que permitiu a consolidação e a promoção da guerra fiscal no Brasil, uma vez que tal fenômeno decorre da existência de uma certa margem de liberdade tributária, só possível com a instituição do Federalismo.

Dessa forma, é necessário entender primeiro o federalismo fiscal em sua teoria e como se deu o seu processo histórico de consolidação, para depois ser possível determinar de que forma ele foi implementado no cenário nacional.

2.1 CONCEITO

De acordo com Pedro Lenza (2011, p. 378), o modelo federativo de Estado tem a sua origem nos Estados Unidos, a partir do ano de 1787. Este processo, por sua vez, foi decorrente inicialmente da declaração de independência das 13 (treze) colônias britânicas, as quais estabeleceram um tratado denominado de “Artigos da Confederação”, firmado em 1776. Após tal feito, esta união decidiu revisitar o pacto firmado anteriormente, com o objetivo de fortalecer a coesão do conjunto e prevenir o enfraquecimento de cada integrante de forma isolada, transformando, assim, a confederação em um federação.

Nesse arranjo, segundo o mesmo autor, cada unidade, ou seja, Estado-Membro, concede parte da sua soberania a um ente central, encarregado da centralização e unificação do Estado. Desse modo, é por meio do pacto federativo que as unidades tornam-se autônomas entre si, evidenciando-se, assim, uma distribuição de competência de forma não hierárquica.

É nesse contexto, que José dos Santos Carvalho Filho (2001) destaca a significativa influência das ideias de Montesquieu na adoção do presidencialismo como forma de governo nos Estados Unidos. Estabeleceram, dessa forma, distinções claras entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, implementando, no entanto, mecanismos de controle recíproco, conhecidos como freios e contrapesos (*checks and balances*), os quais foram criados para evitar qualquer possibilidade de sobreposição de um poder sobre os demais, assegurando, dessa forma, a harmonia entre eles.

Para Elliz Katz (2008, p. 28), a capacidade adaptativa do federalismo é evidente ao longo da sua evolução histórica, desde o liberalismo clássico até o *Welfare State* e suas imposições intervencionistas. Esse caráter de adaptação manifesta-se na transição gradual do federalismo dual para o federalismo cooperativo, marcada por uma transformação nas relações entre a União e os Estados. Esse processo, portanto, resultou no fortalecimento da autoridade federal e, por conseguinte, na redução da autoridade estatal.

Passando para o federalismo no Brasil, é notório que a Federação foi inicialmente estabelecida no século XIX através da promulgação da Carta Magna, em 1891. Além de instituir a forma de governo republicano em substituição ao regime monárquico até então vigente, esse texto constitucional substituiu o modelo de Estado unitário, passando a conferir autonomia aos Estados-Membros.

Isto posto, ao realizar uma análise comparativa entre esses dois modelos de federalismo, Luca Ferreira (2015) observa que, mesmo tendo surgido a partir de um processo de formação distinto, já que a federação brasileira foi resultante da descentralização política de um Estado unitário, ela moldou-se à semelhança da matriz norte-americana, sendo possível identificar, inicialmente, características de um *dual federalism*, no qual o poder central evita interferir em assuntos estaduais.

Dito isso, Paulo Silvério (2018, p.1) vai definir o federalismo fiscal como uma abordagem que pressupõe a descentralização das competências de arrecadação e gastos públicos. Nesse modelo, a legislação estabelece claramente qual ente governamental é responsável pela arrecadação de cada tributo, fazendo uma distribuição clara de responsabilidades e recursos entre os diferentes níveis de governo e conseqüentemente promovendo uma maior autonomia e eficiência na gestão das finanças públicas. Em conformidade com tal pensamento, afirma Jair do Amaral Filho:

O federalismo pode ser definido como um sistema político-administrativo que procura unificar, por meio de um arranjo institucional pactuado, interesses diversos de várias instâncias de governo e atores locais que compartilham um mesmo território nacional (2014, p. 305).

Não obstante, nas palavras de Marcos Mendes (2005, p.426), pode-se estabelecer o federalismo fiscal como a distribuição de responsabilidades entre os diferentes níveis de governo dentro de um mesmo país. Essas responsabilidades, por sua vez,

envolvem desde a arrecadação de vários tipos de impostos até a prestação de serviços públicos e a manutenção da estabilidade macroeconômica. Sendo assim, constata-se que, por trás desse conceito, está a ideia de maximização da eficiência do setor governamental, permitindo uma atuação descentralizada que possibilitará uma resposta mais ágil às demandas da sociedade.

De forma parecida, Pedro Franco (2011, p. 16) observa que o federalismo fiscal implica na alocação precisa e estruturada dos recursos nacionais, tanto para o governo central, quanto para os entes federativos. No entanto, tais entes federados devem aderir às condicionantes da Constituição Federal para garantir a obtenção das suas receitas, garantindo, dessa forma, recursos para a realização dos projetos estatais.

Em outras palavras, apesar dos entes federativos possuírem a sua autonomia para agir de acordo com os seus próprios interesses, é necessário que haja uma coesão e uma estruturação fiscal para que, dessa forma, a federação consiga ter êxito em funcionar como uma nação, ao invés de dividi-la, como observa-se atualmente.

Diante do exposto, percebe-se, portanto, que algumas características são visíveis na maioria dos conceitos apresentados por tais doutrinadores. Dentre elas, destaca-se a existência de, pelo menos, duas esferas diferentes de governo, refletindo fidedignamente a tendência descentralizante, a qual, por sua vez, tem o objetivo de potencializar o poder local. Ademais, evidencia-se também a existência de uma autonomia política, administrativa e financeira entre tais entidades descentralizadas. Por fim, nota-se a necessidade de uma constituição escrita, a qual é responsável por expressar, de forma clara e direta, a organização do Estado.

Dito isso, Sérgio Gadelha e Laércio Júnior (2021, p. 23) conseguem sintetizar a ideia desse sistema como um fenômeno que engloba uma estrutura financeira no âmbito do setor público, caracterizada pela verticalidade na distribuição de receitas e despesas entre diferentes níveis de governo, ampliada por um sistema de transferências intergovernamentais.

É nesse contexto que Graziela Machado, Francisco de Oliveira e Demetrius Macei (2016, p.484) afirmam categoricamente que o princípio da igualdade, apesar de não poder ser considerado o mais importante, já que não existe tal hierarquia dentro dos princípios, pode e deve ser considerado fundamental dentro do cenário fiscal, já que

expressa uma segurança de que a tributação será realizada na medida das capacidades contributivas de cada um ou na medida de suas desigualdades, quando for preciso. Um dos exemplos citado por eles seria o tratamento diferenciado que as microempresas recebem devido à sua condição de microempresas, como forma de favorecer a sua abertura e o seu desenvolvimento. Afirmam ainda:

Nesta situação o constituinte foi categórico: proibindo tratamento desigual em razão da procedência ou destino de bens e serviços. Tal proibição tem razão de ser, pois, considerando a extensão territorial do Brasil e a nossa divisão em Unidades da Federação, é louvável que o legislador tenha impossibilitado o tratamento diferenciado, o que na prática poderia provocar sérias consequências à população, na medida em que o Estado pudesse gravar de forma mais onerosa produtos recebidos de outros. (p. 484)

Dito isso, vale ressaltar, portanto, que os entes federativos, dentro de um sistema como o federalismo fiscal, não possuem hierarquia entre eles, no sentido de que todos seriam igualmente importantes e que, por isso, não deveriam haver preferências e privilégios específicos nesse quesito.

Por outro lado, nota-se uma peculiaridade dentro da Constituição Federal de 1988, já que esta incluiu, como ente da federação, o município. Ou seja, além da União, dos Estados e do Distrito Federal, o município agora também possui o caráter federativo, possuindo as suas próprias atribuições e competências (ARVATE; BIDERMAN, 2004, p. 423).

Em consonância com o constatado acima, Fernando Rezende (1995, p. 299) afirma que a tradição municipalista, evidente no texto constitucional, consolidou os municípios como componentes essenciais da federação, possuindo um estatuto igualitário em relação aos estados em termos de direitos e obrigações.

Ou seja, os municípios, antes hierarquicamente inferiores, estariam em uma posição de igualdade conjuntamente com os demais entes em termos de possuírem competência suficiente para legislar sobre as matérias que lhes dizem respeito.

Noutro giro, Fernando Rezende (2009, p.204) sustenta que tal modelo de federalismo fiscal foi concebido com o intuito de alcançar quatro objetivos fundamentais, sendo eles eliminar a sobreposição de múltiplos tributos sobre uma mesma base econômica, visando simplificar o sistema tributário; estabelecer um regime de transferências que visa mitigar as disparidades na distribuição territorial

das receitas públicas, especialmente em áreas com concentração desproporcional de atividade produtiva; promover a cooperação entre os entes federativos na implementação de uma política de investimentos em infraestrutura, visando ao desenvolvimento e fortalecimento do país como um todo; e, por fim, fortalecer os instrumentos financeiros direcionados para a redução das disparidades regionais, com o intuito de equilibrar o desenvolvimento entre as diferentes regiões do país.

Fernando Rezende (2009) afirma ainda que:

O desenho desse modelo combinava três atributos importantes. A equiparação dos orçamentos estaduais e municipais ao tamanho das populações residentes em cada unidade federada. A autonomia no uso dos recursos decorrentes do acesso automático aos recursos e da natureza das transferências. E o ajustamento periódico dos coeficientes de repartição a mudanças na ocupação econômica e demográfica do território nacional.(p. 205)

Em conformidade com tal apontamento, afirma Paulo Silvério (2018, p.10) que o federalismo é um sistema de Estado o qual permite que regiões tenham autonomia governamental e se articulem entre si, com o objetivo de descentralizar as atividades governamentais. Ele divide o país em diferentes entes, delegando certas competências e responsabilidades administrativas, financeiras e legislativas, sem consistir, no entanto, em uma completa separação dos entes federativos.

Diante do disposto acima, pode-se concluir que o sistema de federalismo fiscal brasileiro foi pensado, na sua teoria, como uma forma de proporcionar, a partir de um conjunto de regras e princípios, uma nova autonomia aos entes federativos, devendo esta estar sempre em conformidade com a promoção do bem-estar social e da igualdade entre as regiões.

2.2 PROCESSO HISTÓRICO

O processo histórico para se alcançar o federalismo fiscal no Brasil não foi, de forma alguma, um processo rápido e instantâneo. Precisou-se passar primeiro por uma série de mudanças políticas, administrativas e econômicas, para que se chegasse a tal cenário nacional. Dito isso, faz-se necessário retornar às origens do federalismo, destacando inicialmente o sistema cooperativo federal para depois destacar a importância da descentralização fiscal nesse contexto.

2.2.1 FEDERALISMO COOPERATIVO

Cabe destacar antes de qualquer coisa que, segundo Jonathan Rodden (2005, p. 17), o federalismo não se resume apenas à divisão específica de poder entre os entes governamentais, mas sim a um processo organizado por meio de um conjunto de instituições que distribuem e realocam esse poder.

Ou seja, a divisão e, conseqüentemente, a descentralização do poder político e econômico criaram a maior capacidade para a atuação do Estado dentro desse cenário, se tornando extremamente necessária para lidar com as desigualdades persistentes entre as diferentes regiões do Brasil. Dito isso, pode-se estabelecer que o federalismo, na teoria, é um dos caminhos ideais para se promover o desenvolvimento equilibrado do país.

Dito isso, o Supremo Tribunal Federal caracteriza o federalismo cooperativo como “uma maior intervenção da União no domínio econômico, a fim de garantir o modelo do Estado de bem-estar social, a partir de uma livre cooperação da União com as entidades federadas”.

Em consonância com o disposto, tem-se o art. 23, parágrafo único, da CF/88. Veja-se:

Art. 23

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Em síntese, ele estabelece que o princípio da cooperação não é meramente uma escolha, mas sim uma imposição fundamental. A Constituição estabelece ainda a solidariedade como um pilar inalienável, cuja aplicação é de extrema relevância nas relações entre as diversas esferas do governo federativo. Esse princípio representa um compromisso inegociável de colaboração e trabalho conjunto entre os diferentes níveis de governo, refletindo a necessidade de coordenação e harmonia para alcançar o bem-estar e o progresso da sociedade como um todo.

Não obstante, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.111) afirma, de maneira mais minuciosa, que a guerra fiscal tornou-se viável após a consolidação do modelo cooperativo de Estado, o qual busca promover um federalismo fiscal e uma equidade entre as unidades federativas, se concentrando na descentralização das

decisões de cunho econômico e concedendo a cada unidade a competência para gerir e administrar sua própria capacidade tributária. Conseqüentemente, cada estado terá liberdade para adotar políticas públicas distintas que se adequem aos seus objetivos, permitindo, por exemplo, maximizar o fluxo de investimentos em sua área de influência ou obter uma maior influência tributária.

Nesse sentido, José Maurício Conti (2004, p. 09) determina que o modelo cooperativo do federalismo possui, em sua essência, a necessidade da colaboração entre a União, os estados e os municípios na solução dos desafios nacionais. Esse modelo, portanto, promoveria conceitos de unidade, parceria, trabalho conjunto e solidário, além de uma frequente concessão de assistência financeira advindas dos entes hierarquicamente superiores.

Em outras palavras, esse modelo pressupõe a fundamentalidade da cooperação entre os entes federativos para o alcance de um funcionamento eficaz do sistema federal, especialmente se tratando de assuntos que transcendem as fronteiras dos governos individuais.

Paulo Tedesco (2014, p.51) respalda a constatação anterior ao destacar que o federalismo cooperativo se fundamenta na essencial interligação das ações da administração pública. Segundo ele, tal modelo tem como premissa uma colaboração estreita e contínua entre os diferentes níveis de governo, de modo a melhorar a eficácia das políticas públicas e das ofertas de serviços à sociedade, sendo fundamental também para o sucesso das iniciativas governamentais e a promoção do bem-estar social.

Dito isso, pode-se afirmar que essa perspectiva de cooperação fortalece o vínculo entre as instâncias federativas e se traduz em uma maior eficiência na abordagem de questões complexas que transcendem as fronteiras geográficas e administrativas.

2.2.2 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL

Segundo Kelly Guedes e Carlos Gasparini (2007, p. 304), a descentralização fiscal é um fenômeno que destaca-se pela crescente participação dos entes subnacionais de governo, como estados e municípios, não só no financiamento das políticas públicas, mas também nos gastos governamentais.

Esse processo, ainda de acordo com tais autores, não se desdobrou de forma planejada. Ele foi resultado de conflitos que surgiram entre a União, os estados e os municípios em face de uma concentração de recursos nas mãos de um governo federal submerso pelo regime ditatorial.

Dito isso, a descentralização no Brasil foi projetada com a clara intenção de fortalecer, tanto financeira, quanto politicamente, os estados e municípios em detrimento da autoridade central de governo, possuindo, dessa forma, o propósito fundamental de impulsionar o processo de democratização que ainda se encontrava deficiente naquela época.

Conclui, portanto, Fabrício Oliveira (2007, p.7) que foi o sistema de federalismo, o qual opera-se no Brasil atualmente, que proporcionou a descentralização das funções do Governo Central, a qual vai permitir, por sua vez, o surgimento de novas competências para os estados e municípios, que irão assumir, assim, tarefas que antes eram exclusivas da União. No entanto, faz-se importante lembrar que, apesar dessa nova liberdade, muitas dessas funções, senão todas elas, são limitadas e estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.

Não obstante, Tanzi (1995) vai afirmar que o fenômeno da descentralização fiscal se refere à transferência da autoridade no que tange às finanças públicas e à ofertas de serviços governamentais do âmbito nacional para as esferas subnacionais. Dito isso, essa transferência estaria relacionada a quatro fatos distintos, os quais abrangem a responsabilidade por decisão de gastos, competência tributária e a capacidade de aumentar receitas, liquidados em níveis subnacionais e, por fim, as transferências fiscais entre os governos.

Em outras palavras, a descentralização fiscal tem como objetivo a distribuição das responsabilidades da União para os entes federativos hierarquicamente menores, uma vez que, por causa da sua proximidade com os cidadãos, eles possuem um conhecimento muito mais aprofundado sobre as suas necessidades e preferências.

Sérgio Gadelha e Laércio Júnior (2021, p. 24) concordam com o constatado acima ao afirmarem que uma das grandes vantagens da descentralização fiscal está na possibilidade de uma maior eficiência alocativa e produtiva da provisão de bens e serviços públicos disponibilizados pelos governos regionais e locais. Isso acontece devido ao fato de que, quanto mais descentralizado for a distribuição de

responsabilidades, maior é a possibilidade de atender às necessidades da população de forma mais específica e, como consequência, possibilitar tal prestação de serviços a um custo mais baixo.

2.3 PRINCÍPIOS NORTEADORES

De acordo com Fabiana Guimarães (2006, p. 22), os princípios norteadores do federalismo fiscal são aqueles que deverão ser sempre seguidos no exercício da atividade tributária. Dentre eles, pode-se destacar o princípio do benefício, o qual determina que “os serviços públicos devem ser prestados pelo governo federal, estadual ou municipal conforme a abrangência que o seu benefício produz”. Ou seja, cada ente federado deverá contribuir apenas com aquilo que corresponde ao tamanho da sua arrecadação fiscal.

Ainda conforme o pensamento da mesma autora, existe também o princípio da compensação fiscal, o qual possibilitaria a implementação de mecanismos que visam ajustar as disparidades resultantes das prestações de serviços que afetam determinados entes federativos. Dessa forma, este princípio ajuda a incentivar a prestação de serviços pelos entes federativos, uma vez que diminui o possível prejuízo.

Não obstante, Jair do Amaral Filho (2014, p. 309) destaca a existência do princípio da cooperação. Tal princípio sugere que o exercício da autonomia, conduzido individualmente pelos entes federativos, pode e deverá evoluir em direção a um cenário de ações colaborativas e convergentes para que se chegue a resultados mutuamente benéficos. Dentre eles, destaca-se os ganhos políticos e a obtenção, em maior escala, de uma eficiência no que diz respeito à utilização de bens e equipamentos públicos.

Ademais, segundo o autor supracitado, existiria ainda, em lugar de evidência, o princípio da autonomia, por meio do qual cada ente federativo terá preservada uma autonomia relativa respaldada pelo texto constitucional. Além disso, esse princípio corresponde também a um indicador do nível da descentralização e da repartição de poderes entre a União e os demais entes federativos, refletindo a extensão das competências e obrigações em cada esfera federada no âmbito das operações do setor público.

Em consonância com o disposto acima, afirma Carlos José Wanderlei de Mesquita (2012):

Em um regime federativo, pode-se asseverar que a autonomia é a concessão de poder oriunda da Constituição Federal, em favor de um governo regional ou local, segundo o princípio da subsidiariedade.

A autonomia, por conseguinte, é a faculdade e a capacidade que têm os entes federados de se governar a si mesmos. Implica dizer que eles têm governo próprio e têm competências política, administrativa e financeira exclusivas, podendo legislar e atuar dentro dos limites previamente estabelecidos pela Constituição Federal (p. 205).

Além disso, Fabrício Oliveira (2007, p.8) destaca que, com o federalismo fiscal, surge a necessidade de garantir constitucionalmente o princípio da equidade. Tal princípio representa um sistema tributário justo, onde empresas e indivíduos são taxados de forma equitativa, sem que haja uma carga tributária desigual entre eles, buscando promover a igualdade de tratamento perante a lei e garantindo que cada contribuinte assuma sua parcela justa de responsabilidade fiscal. Isso significa que as obrigações tributárias devem ser distribuídas de forma proporcional e razoável, levando em consideração fatores como renda, patrimônio e atividades econômicas, fazendo com que esse conceito também se relacione com a transparência e a simplicidade do sistema tributário.

Para fundamentar, Graziela Machado, Francisco Oliveira e Demetrius Macei (2016, p.481), afirmam que o princípio acima descrito deve ser sempre protegido e promovido pela legislação nacional, abolindo-se quaisquer práticas que visem o tratamento privilegiado para certas pessoas, sejam elas naturais ou jurídicas, já que o tributo, de uma maneira geral, influencia diretamente no patrimônio dos cidadãos.

Não obstante, Jair do Amaral Filho (2014, p. 319) discorre sobre o princípio da equidade, chamado por ele de equalização fiscal, como um meio de contrabalançar as disparidades existentes entre os estados subnacionais, de sorte que sejam levadas em consideração as suas habilidades de arrecadação e as discrepâncias nos custos dos serviços públicos. Dessa forma, seria possível que os estados menos favorecidos consigam oferecer serviços com taxas semelhantes, mesmo diante de um cenário marcado por desigualdade de rendas.

Por outro lado, coube a Camila Rocha (2014, p. 201) destacar o princípio da predominância do interesse. Segundo ela, a repartição de competências dentro de um sistema federalista deve se basear no interesse de cada ente federativo. Sendo

assim, caberia à União os assuntos de interesse nacional, aos Estados, aqueles assuntos de interesse regional e, aos municípios, caberiam os assuntos de interesse local. No entanto, caberia ressaltar ainda que, dentro de um Estado moderno, essa divisão não é tão facilmente realizada por conta do alto nível de complexidade dos problemas existentes na atualidade.

2.4 DIVISÃO DAS COMPETÊNCIAS E DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

De acordo com José Maurício Conti (2004, p. 28), a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, de maneira bastante rígida, a distribuição das competências tributárias e as premissas que deverão ser norteadoras da atuação fiscal dos entes federados. Dentre elas, o autor acima citado destaca, entre as mais importantes, a atribuição de competências tributárias exclusivas para todas as pessoas jurídicas de direito público interno, o estabelecimento de transferências constitucionais obrigatórias, a promoção de transferências visuais para diversos fins, citando como exemplo os fundos de desenvolvimento regional, a fixação prévia de destinos orçamentários para todos os entes federativos e, por fim, a concessão de autonomia financeira e orçamentária à tais entes.

Dentro desse contexto, Carem de Souza (2013, p. 23) afirma ser importante destacar o conceito de competência tributária. Segundo a autora, tal competência refere-se à capacidade legal de um ente público de criar, instituir e legislar sobre tributos. É o poder conferido pela Constituição para que esses entes possam impor impostos, taxas e contribuições de forma a conseguirem financiar as suas atividades e políticas públicas.

Além disso, a mesma autora determina ainda que a competência tributária define quais tributos podem ser criados e regulamentados por cada um dos entes federados, bem como as suas bases de cálculo, alíquotas e demais aspectos de sua incidência, devendo sempre estar de acordo com as regras e limitações previstas na Constituição Federal e nas leis complementares. Vale ressaltar que a jurisdição tributária é um elemento essencial do federalismo fiscal, uma vez que delimita as atribuições de cada nível de governo na arrecadação das receitas tributárias.

É nesse contexto que *Ciro Biderman e Paulo Arvate* (2004, p. 423) vão afunilar tais competências e sintetizá-las de forma mais jurídica. Dessa forma, a União terá a competência privativa, sendo responsável pela soberania e integração nacional, os Estados e o Distrito Federal terão competências residuais, já que legislam sobre tudo aquilo que não lhes é vedado pela Constituição, e, por fim, os municípios terão competências também privativas, no entanto associadas a serviços públicos de caráter local. Não obstante, sintetiza *Camila Rocha*:

A Constituição Federal de 1988 enumera expressamente as competências da União nos artigos 21 (competência material exclusiva) e 22 (competência legislativa privativa). Indica as competências dos Municípios no artigo 30 (relacionadas aos “assuntos de interesse local”, como explicitado no inciso I). Outorga competências remanescentes aos Estados, “que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”, conforme § 1º do artigo 25. Permite a delegação, mediante autorização em lei complementar, da competência da União para os Estados legislarem sobre questões específicas (art. 22, par. único). Estabelece áreas de atuação paralelas dos entes federados, tanto no aspecto material (atribuição de competência material cumulativa – art. 23) quanto no Legislativo (competência legislativa concorrente – art. 24). Nesse, há competência suplementar dos Estados e Municípios às normas gerais estabelecidas pela União (art. 24, § 2º). (2014, p. 201).

Dessa forma, percebe-se a importância e a essencialidade do princípio da autonomia dos entes federativos no que diz respeito às competências tributárias, uma vez que é permitido juridicamente que cada nível de governo exerça o seu poder de tributação de forma a atender às necessidades locais da população, sendo limitadas apenas às regras impostas pela Constituição e pelas legislações complementares.

Ainda nesse sentido, *Danilo Bijos* (2012) destaca a clareza da Constituição de 1988 no que tange a atribuição de competências e responsabilidades entre os diversos entes federativos no âmbito do sistema tributário nacional, a qual inclui também a definição dos mecanismos de repartição das receitas.

No entanto, apesar de tal clareza descrita acima, o autor também tece uma crítica à imprecisão do texto constitucional no que diz respeito à distribuição dos encargos e responsabilidades relacionados ao âmbito das políticas públicas, resultando em uma rede complexa de competências conjuntas e concorrentes que frequentemente desafia as atribuições individuais de cada entidade

É dentro desse contexto que Ciro Biderman e Paulo Arvate (2004, p. 423) evidenciam os assuntos que serão de competência conjunta das três esferas governamentais e que precisam de uma coordenação conjunta de esforços, dentre eles, a saúde e assistência pública, a proteção ambiental e o combate à pobreza.

Por outro lado, Danilo Bijos (2012) faz uma consideração importante acerca da distribuição das receitas tributárias, já que, ao atribuir as competências política-administrativas, é preciso que a Constituição também estabeleça os recursos necessários para que os entes federativos consigam atingir as suas finalidades. Dessa forma, o texto constitucional define a competência de cada ente para a instituição dos impostos, mas falha em dar igual importância à definição do provimento dos recursos.

Dito isso, percebe-se que, em teoria, há uma garantia de que cada ente federativo irá possuir uma provisão de recursos próprios suficientes de forma que permita-os selecionar suas atividades tributárias, trazendo consigo, uma noção maior de segurança jurídica.

É com essa ideia em mente que se consegue sintetizar, de forma clara, a divisão de competência entre os entes federativos, estipulando que o Governo Federal seria responsável pela estabilização macroeconômica e pela redistribuição de renda, ao mesmo tempo em que os governos regionais e locais deveriam ser encarregados de garantir a eficácia de bens e serviços públicos em suas respectivas áreas de atuação, uma vez que eles possuem uma aproximação maior com os cidadãos (MUSGRAVE, 1959).

2.5 IMPLICAÇÕES DA DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL NO BRASIL

De acordo com Sérgio Gadelha e Laércio Júnior (2021, p. 25), para os defensores da descentralização fiscal, as vantagens de tal sistema poderiam ser encontradas na melhoria da eficiência alocativa dos recursos, no estímulo à competição dentro do âmbito público, na redução da dimensão do aparelho estatal, na expansão da participação democrática e no fortalecimento do exercício da cidadania através do controle social, permitindo, de maneira conjunta, o acompanhamento das receitas e despesas governamentais.

No entanto, Murilo Lôbo (1993, p.34) afirma ser importante destacar que, apesar do federalismo fiscal ter trazido inúmeros avanços para o cenário político e econômico brasileiro, a descentralização fiscal trouxe, com ela, efeitos que conclui serem perversos para o cenário nacional. Dentre eles, o mais importante seria o fato de que, desde 1990, a União tem travado uma espécie de guerra não declarada com as entidades subnacionais, objetivando a implementação de mecanismos que flexibilizam as restrições orçamentárias e permitam, portanto, uma maior margem de manobra no âmbito fiscal e tributário, já que são limitados pelas chamadas "vinculações" orçamentárias, onde os recursos têm destinação pré-determinada.

Através disso, pode-se sustentar que a história recente da política de estabilização econômica no Brasil tem sido marcada por inúmeras tentativas de garantir uma maior autonomia na alocação de recursos para o Governo Federal e conseqüentemente restringir os gastos dos estados e municípios. Percebe-se, então, que essas ações têm sido motivadas pela busca incessante por uma maior capacidade de gestão e controle financeiro por parte da União.

Em suma, é nesse contexto descrito acima que se consegue afirmar, em poucas palavras, que os efeitos esperados decorrentes do federalismo fiscal no território brasileiro se concentram na ideia de descentralização econômica e política do Estado e de competição fiscal entre os governos locais.

Em observância ao disposto acima, Kelly Guedes e Carlos Gasparini (2007, p. 310) conseguiram perceber que, em um sistema baseado na descentralização fiscal, o fenômeno de desequilíbrio vertical se torna frequentemente presente. Segundo os autores, ele refere-se à disparidade entre as receitas e os gastos dos diferentes níveis de governo em um determinado período de tempo.

Isso decorreria do fato de que o governo central detém um maior controle sobre a arrecadação de receitas, enquanto os governos locais possuem uma maior autonomia em relação aos gastos, uma vez que a arrecadação centralizada é a abordagem mais eficaz, mas a administração eficiente de várias atividades públicas ocorrem em nível local.

Como consequência, o governo federal frequentemente acumula fontes de receitas que superam as suas despesas, enquanto os governos estaduais e municipais enfrentam receitas insuficientes para financiar as suas operações. Esse

desequilíbrio vertical resulta, ainda de acordo com os autores, na necessidade de estabelecer transferências de recursos do governo central para os governos locais, a fim de garantir a prestação adequada de serviços públicos e o equilíbrio financeiro para os diferentes entes federados.

Noutro giro, Marcus Melo (1996, p.160) afirma também que uma das grandes desvantagens advindas dessa descentralização fiscal, partindo de uma perspectiva geral da política econômica brasileira, seria a gradual proliferação de novos municípios, já que a Constituição de 1988 atribuiu a responsabilidade legal de criação desses novos municípios para o âmbito estadual.

Segundo o autor, esse fenômeno gerou a criação de aproximadamente 1.200 novos municípios em apenas dez anos e os resultados devem ser observados em duas ordens de consideração diferentes. A primeira diz respeito ao impacto fiscal gerado pela multiplicação de estruturas administrativas e instâncias político-institucionais, como secretarias municipais e câmaras de vereadores, já que não existe a igual correspondência na geração de riquezas. A segunda, por outro lado, estaria relacionada ao aumento significativo da dificuldade federativa de coordenar o país como um todo, uma vez que existe um número excessivamente alto de unidades subnacionais.

Nesse mesmo âmbito, afirma Fernando Rezende (1995, p. 299) que a autonomia específica dos municípios em relação ao governo estadual, devido à posição em que ocupa no sistema tributário nacional, causa distorções significativas, uma vez que aumenta as disparidades, tanto vertical, quanto horizontalmente, na distribuição das receitas nacionais. Segundo ele, este fenômeno resultaria em uma maior complexidade no que diz respeito às negociações de reformas para o estabelecimento de um novo equilíbrio federativo.

Outro problema que se pode perceber claramente como resultado da descentralização resultaria, de acordo com Rui Affonso (2003, p.167), do comportamento fiscalmente irresponsável dos entes subnacionais, refletindo, portanto, a falta de restrições orçamentárias robustas e protegidas na geração de receitas próprias. Dito isso, caberia estabelecer a extrema importância das regras fiscais impostas à essas unidades federadas, bem como o papel necessário das

transferências intergovernamentais, evitando assim, a irresponsabilidade fiscal das jurisdições locais.

Em consonância com o disposto acima, afirma Fernando Rezende:

O grande desafio consiste em conciliar o máximo de descentralização com uma adequada capacidade de redução das desigualdades regionais. Como vimos, esse desafio não foi enfrentado em 1988. Os constituintes de 1988 esquivaram-se da tarefa de promover mudanças estruturais profundas no sistema fiscal brasileiro, optando pela via mais fácil de atender aos reclamos por descentralização fiscal através do aumento exagerado das transferências intergovernamentais. A autonomia financeira pleiteada foi a autonomia para gastar, não a competência para instituir os tributos necessários ao financiamento do gasto. (1995, p. 304).

É dentro desse contexto que Jair do Amaral Filho (2014, p. 324) consegue perceber que, no processo de desenvolvimento do federalismo brasileiro, existem quatro princípios que deveriam ser, na teoria, norteadores desse sistema, sendo eles a autonomia, cooperação, coordenação e equidade. No entanto, ele observa que, na prática, apenas foi privilegiado a noção da autonomia dos entes federativos, sendo esquecido quase que por completo os outros três. Isso resultou, segundo ele, numa grande desestabilização do federalismo nacional, no qual cada ente se preocupa apenas com as suas responsabilidades e direitos, sem que haja o mínimo de coesão tributária.

De forma mais aprofundada, Rezende (2006, p. 280) tece uma crítica similar quando afirma que um dos principais problemas da Constituição Federal de 1988 é que, embora tenha promovido uma notável descentralização de recursos, ela não foi acompanhada de uma descentralização equivalente de responsabilidades.

Esse fenômeno, segundo o autor, teria implicado na transferência de parte da receita tributária do governo central para os estados e municípios, sem uma correspondente definição clara dos programas de gastos a serem implementados por cada nível do governo. Resultando, por sua vez, na obrigação de uma rápida adaptação dos seus gastos em resposta às novas receitas, muitas vezes extrapolando os seus próprios recursos disponíveis.

Pode-se concluir, dessa forma, que, apesar da Constituição Federal de 1988 ter conseguido, de forma bastante clara, realizar essa separação de recursos entre os entes federados, ela falhou em delimitar, em nível equivalente, as suas devidas

responsabilidades. Por isso, os estados e municípios tiveram que se adaptar às pressas e acabaram por extrapolar suas receitas.

Nesse contexto, segundo a análise de Rosane Basei Schmitz (2012, p. 23), torna-se evidente a presença de uma atmosfera de incerteza jurídica no que diz respeito à obtenção de recursos suficientes para concretizar as agendas políticas. Paralelamente, impulsionada pela incessante busca pelo desenvolvimento regional, a qual, de acordo com a autora, se tornou predominante a partir dos anos 80, observa-se um aumento significativo na concessão dos benefícios fiscais, a qual, por sua vez, é agravada pelo cenário de competitividade entre os entes federativos.

A conjunção desses elementos, aliada à persistente desigualdade social no território brasileiro e a forma como o federalismo fiscal foi implementado no país, proporcionou o surgimento e a consolidação da guerra fiscal. O resultado é um panorama complexo, onde a busca por recursos econômicos impulsiona o comportamento político e a concessão dos incentivos fiscais se torna um meio de ganhar a competição entre governos.

3 INCENTIVOS FISCAIS

Antes de se aprofundar na legislação pertinente à essa matéria, se faz necessário destacar a definição do instituto dos incentivos fiscais pelo ordenamento jurídico, a sua natureza jurídica, as formas de concessão de tais benefícios, assim como os impostos mais utilizados nesse processo e os seus limites jurídicos.

3.1 DEFINIÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A definição do termo “incentivo fiscal”, de acordo com Kiyoshi Harada (2021), pertence à disciplina da Ciência das Finanças. De acordo com o autor, o seu conceito se enquadra na categoria da extrafiscalidade e envolve, no seu cerne, a redução de receitas públicas de caráter obrigatório ou a suspensão da sua cobrança por inteiro.

Dito isso, ele sustenta ainda que a definição de tal conceito é essencial para a sua utilização como ferramenta no âmbito do dirigismo econômico, sendo direcionado para promover, de forma indireta, o desenvolvimento econômico de regiões específicas ou setores de atividades determinados.

É dentro desse contexto que Ana Maria Augusto (2014, p. 112) afirma ser importante destacar primeiro os dois outros tipos de estímulos financeiros para depois destrinchar minuciosamente o instituto do incentivo fiscal. De acordo com ela, o primeiro seria os prêmios de produtividade, os quais foram projetados para reconhecer e recompensar os esforços e resultados superiores das empresas, incentivando um aumento na eficiência, qualidade e motivação no trabalho. No entanto, eles não foram muito utilizados na época devido às “dificuldades de ordem prática para a distribuição dos prêmios e, também, do pouco efeito que produzem em face da descrença popular em relação aos critérios e honestidade da distribuição”.

Por outro lado, tem-se os incentivos creditícios, os quais referem-se à criação de linhas de créditos dedicadas à satisfação das demandas de expansão de investimentos em setores específicos. Eles estabelecem, portanto, um sistema de crédito personalizado, relacionado a uma determinada atividade econômica, e que a alocação de recursos para esses investimentos está sujeita a monitoramento e fiscalização.

Por fim, teria-se o incentivo fiscal. Segundo a autora, este instituto é responsável por estabelecer condições específicas, previamente definidas pela lei, que conferem um tratamento diferenciado a determinados eventos econômicos em busca de criar condições mais favoráveis para o crescimento de áreas geográficas ou setores econômicos específicos. Dessa forma, ela conclui que, em essência, o incentivo fiscal reflete uma estratégia operacional que resulta na atração ou realocação de recursos materiais, orienta a atividade do setor privado, promove o desenvolvimento ou adaptação de novas técnicas e até mesmo o redirecionamento de recursos humanos para as áreas e atividades beneficiadas.

Dito isso, ela conclui o seu raciocínio afirmando que, por conta das dificuldades de implementação dos prêmios de produtividade e devido ao alcance restrito dos incentivos creditícios, os incentivos fiscais são os institutos de ajuda financeira mais utilizados no cenário econômico atual.

Não obstante, faz-se notório, de acordo com Christine Bradford (2019, p. 14), que o tributo é a principal fonte utilizada pelo Governo Federal para atender às necessidades públicas, desempenhando uma função crucial na atuação estatal dentro do cenário econômico. Dito isso ao impor ou aliviar encargos tributários, o tributo tem a capacidade de influenciar, induzir ou moldar comportamentos desejáveis das entidades privadas. Isso confere aos tributos, portanto, uma função que transcende a mera arrecadação, passando a incorporar igualmente uma função extrafiscal.

Desse modo, Luiz Machado (2012, p. 104) sustenta que o objetivo central da função extrafiscal dos tributos não está direcionado para a arrecadação, como acontece na função fiscal, e sim focado em influenciar o comportamento da sociedade e do setor empresarial, estimulando atividades específicas. É dentro desse contexto que, segundo o autor, surgem os benefícios e os incentivos fiscais, destinados a orientar comportamentos alinhados a uma estratégia política do Estado.

Assim, em razão da falta de uma definição legal para o instituto dos incentivos fiscais, a sua definição surge através da própria doutrina brasileira. Dito isso, Hugo de Brito (2015, p. 171) delimita:

Na expressão incentivo fiscal, a palavra incentivo tem o mesmo significado que tem na linguagem comum, significa estímulo. E a palavra fiscal nessa expressão indica o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento

cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. E pode ser designado por palavras com sentido idêntico, tais como benefícios ou alívios.

Observa-se, portanto, que os incentivos fiscais possuem uma característica mais dinâmica, sendo amplamente utilizados no cenário econômico atual de forma a conseguirem influenciar e incentivar movimentações tributárias, resultando na incrementação ou atenuação de determinadas políticas públicas.

É dentro desse contexto, que Christine Bradford (2019, p. 15) assegura ser importante destacar que os incentivos fiscais não se confundem com os benefícios fiscais. Apesar de ambos serem componentes do “desagravamento fiscal”, como chamado pela autora, os benefícios fiscais direcionam-se a intervenções que ocorreram em situações já consolidadas, visando concretizar valores considerados essenciais e prioritários na sociedade.

Em conformidade com o disposto acima, Jean Mendonça e Carlos Alberto Filho (2022, p. 31805) complementam ainda afirmando que o benefício fiscal refere-se a uma iniciativa do Estado que busca conceder um privilégio ao contribuinte sem exigir contrapartidas, enquanto o incentivo fiscal não teria o objetivo de aumentar a arrecadação estatal, e sim de criar uma estratégia de estímulo a determinado setor, região ou atividade.

Nesse sentido, Lucas Ferreira (2020, p. 18) consegue conceituar o incentivo fiscal como aquilo que representa uma estratégia política tributária com objetivos extrafiscais, fundamentada em garantias e princípios constitucionais. Diante disso, essa abordagem reflete uma forma de intervenção estatal na ordem econômica por meio de indução, estimulando ou desestimulando comportamentos específicos dos agentes e dos seus respectivos mercados, visando o alcance de metas republicanas socioeconômicas respaldadas pelo texto constitucional. Assim, em outras palavras, o incentivo fiscal envolve, a curto prazo, medidas de renúncia de receita estabelecidas pelas normas do Direito Tributário.

É neste momento que se faz importante definir, em primeiro lugar, as características que podem ser observadas nos incentivos fiscais, para depois tentar defini-los. De acordo com Rogério Lima (2015, p. 493), existem algumas características atribuíveis

a este instituto, a primeira delas sendo a *instrumentalidade*. Segundo o autor, esse traço representaria eficazmente uma ferramenta estratégica disponível aos entes federativos, permitindo-os intervir no domínio econômico, influenciar comportamentos e impulsionar mercados, com o objetivo final de alcançar metas pré definidas no projeto político fiscal.

A *orientabilidade* é outra característica intrínseca aos incentivos fiscais, uma vez que propõem-se a direcionar os comportamentos dos agentes econômicos, e da sociedade em geral, além de estimular mercados específicos e incentivar os investidores a realizar determinadas operações ou deixar de empreender outras. Dito isso, percebe-se uma conexão direta com a característica da *extrafiscalidade*, proporcionando ao Estado a capacidade de intervir no domínio econômico de maneira a orientar indiretamente as suas variações.

Por outro lado, existe também a *dinamicidade*, uma vez que as atividades econômicas vinculadas aos incentivos fiscais são impulsionadas pelo ente federativo concedente, estabelecendo uma relação de causa e consequência notória ao longo dos anos. Vale ressaltar ainda, segundo o autor, que, em alguns casos, os incentivos fiscais, quando tratados isoladamente, podem não ser suficientes como uma técnica eficaz para estimular determinada atividade ou mercado, sendo provável a existência de outras iniciativas do Poder Público na mesma direção.

Além disso, os incentivos fiscais são dotados de implicações econômicas e, por isso, operam com o propósito de promover o desenvolvimento socioeconômico do ente federativo concedente, sempre em conformidade com os princípios constitucionais e tributários pertinentes. Nesse contexto, é imperativo que ferramentas jurídicas destinadas a intervenções estatais no domínio econômico desempenhem funções voltadas exclusivamente para o interesse público, destacando-se, assim, a característica da *funcionalidade*.

Ainda segundo o mesmo autor, considerando que os incentivos fiscais resultam em uma mitigação da obrigação presente na relação jurídico-tributária entre o fisco e o sujeito passivo, a *desonerabilidade* emerge como mais uma característica do instituto. Seu efeito imediato é a redução da carga tributária incidente sobre um determinado grupo de contribuintes, sendo fundamental salientar que apenas os

sujeitos especificados na norma que concede o incentivo têm o direito de usufruir desses benefícios.

A penúltima característica, de acordo com o autor supracitado, seria a *vinculabilidade*. Ela, por ser um requisito indispensável, faz com que os incentivos fiscais estejam estritamente ligados aos objetivos socioeconômicos legais e constitucionais que os justifiquem, estabelecendo uma relação intrínseca entre eles.

Por fim, tem-se a legitimidade. O Sistema Constitucional Tributário não permite a concessão totalmente discricionária de incentivos fiscais, mesmo que o agente público concedente seja o chefe do Poder Executivo do ente relacionado. Sendo assim, tal instituto só poderá ser instituído por meio das normas competentes para tal, ou seja, devem ser formalmente legítimas e que possuam a atribuição mencionada como decorrência do sistema implementado pelo ordenamento jurídico.

Dessa forma, percebe-se que, apesar da concessão dos incentivos fiscais está sujeita à certa discricionariedade dos governadores de cada ente federativo, a sua consolidação deve ser feita apenas se for verificada a existência das características acima descritas, impedindo, assim, que tal cenário de insegurança jurídica continue aumentando descontroladamente.

Vale ressaltar, brevemente, que, se os propósitos que justificam os incentivos fiscais não estiverem sendo alcançados, sua revogação torna-se iminente, uma vez que compromete as razões fundamentais para a sua existência. No entanto, tanto a alteração, quanto a extinção de tal instituto devem sempre respeitar as condições e prazos estabelecidos, sendo importante destacar o art. 178 do CTN, o qual prevê a proibição da revogação ou modificação de isenções concedidas pelo legislador com termo ou condição.

Por outro lado, há que se falar, nesse momento, na inexistência de um consenso jurídico em relação ao instituto do incentivo fiscal. Sílvia Piva (2018, p. 51) sustenta que existe uma falta de uniformidade nas normas relativas a tais benefícios no sistema jurídico brasileiro, resultando em uma considerável insegurança jurídica nas discussões relacionadas ao tema. Segundo a autora, isso resulta na possibilidade de atribuir uma variedade de interpretações jurídicas às situações concretas, uma vez que cada Magistrado poderá adotar o raciocínio que melhor se adequar às suas necessidades

Dito isso, a autora citada acima, a partir dos seus estudos, afirma que:

[...] podemos definir os incentivos fiscais como o conjunto de normas que, a partir da instauração da norma de competência (norma estrutural), permite a construção de normas que atuarão diretamente sobre a regra-matriz de incidência tributária, diminuindo ou eliminando o montante pecuniário a ser recolhido a título de tributo. (159-160)

Em outras palavras, pode-se caracterizar os incentivos fiscais como um conjunto de disposições que, a partir da introdução da norma regente, viabiliza a criação de normas que impactarão diretamente sob a regra-matriz de incidência tributária, reduzindo ou eliminando o valor financeiro a seu pago a título de tributo. Percebe-se, portanto, que a autora optou por retirar os incentivos financeiros do conjunto maior de incentivos fiscais, sugerindo que estes contemplem apenas as normas que impactam no valor do tributo a ser pago.

Cabe ressaltar, que uma definição bastante semelhante já foi utilizada pelo próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal, durante o julgamento do Recurso Extraordinário de nº 561.485/RS. Nessa ocasião, os incentivos fiscais foram equiparados aos estímulos fiscais e definidos como “[...] todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

Ou seja, de acordo com essas duas definições expostas acima, pode-se entender que os incentivos financeiros deveriam ser entendidos como um instituto complementar, mas separado, dos incentivos fiscais. Isso acontece porque o primeiro teria como principal funcionalidade o seu caráter extrafiscal e, portanto, possuiria o objetivo de guiar a economia de forma indireta, enquanto este último seria conduzido pela sua fiscalidade e relação direta com a mitigação do valor do tributo.

Por outro lado, existem alguns doutrinadores que escolheram abranger o conceito de incentivos fiscais, afirmando que estes seriam a espécie da qual os incentivos financeiros e incentivos tributários fariam parte. Nesse cenário, entra Matheus Assunção (2011) estabelecendo a seguinte definição:

Nessa perspectiva, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de

adimplemento dessas obrigações. É possível, ainda, que autorizem transferências diretas destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, como acontece nas hipóteses previstas no art. 12, §3º, da Lei nº. 4.320/64 (subvenções). (p. 107)

Dito isso, percebe-se que, para o autor citado acima, a ideia de incentivo tributário poderá ser equiparada à ideia de incentivo fiscal trazida por Sílvia Piva, uma vez que as duas partem da premissa de que ambos os institutos estariam baseados no seu caráter de fiscalidade e na priorização da arrecadação tributária. Enquanto isso, as suas noções de incentivos financeiros permaneceram parecidas, senão iguais, uma vez que os dois autores vinculam tal instituto com a sua extrafiscalidade.

De forma parecida, Luiz Fernando Rodrigues (2008, p. 10) consegue fazer essa diferenciação entre os incentivos fiscais e os incentivos financeiros de forma mais sucinta, afirmando que “incentivo fiscal é uma relação entre o fisco e contribuinte, mais renúncia fiscal de um determinado tributo, enquanto incentivo financeiro é uma relação entre o poder público e empresa ou cidadão, sem renúncia fiscal de determinado tributo”. Ou seja, para o autor, a diferença se encontra evidente na natureza das interações e nos benefícios concedidos em cada caso, uma vez que o incentivo fiscal refere-se à renúncia fiscal de um tributo específico por parte do fisco, enquanto o incentivo financeiro diz respeito à uma relação direta entre o poder público e uma empresa sem, necessariamente, implicar em tal renúncia.

Dito isso, percebe-se que a diferença central, de acordo com o autor supracitado, reside na abordagem tributária do incentivo fiscal em comparação com a natureza mais abrangente do incentivo financeiro, o qual poderá envolver recursos monetários ou medidas de suporte diversas.

É nesse contexto, que Rosane Basei Schmitz (2012, p. 24) vai aprofundar a conceituação do incentivo fiscal ao afirmar que este instituto deverá abranger também qualquer redução ou isenção, de forma direta ou indireta, de algum encargo tributário, proveniente de legislação ou regulamento específico. De acordo com ela, é interessante ressaltar ainda que a palavra “incentivo” traz consigo a intenção de um suporte, uma vez que o ente federativo irá promover, através de tais concessões, a diversificação de sua economia ao atrair e reter novas empresas, visando fortalecer o seu cenário econômico por meio de estratégias fiscais.

Evidencia-se, portanto, que a política, na atualidade, se configura como um instrumento financeiro significativo para impulsionar a economia local, introduzindo uma perspectiva diferente daquela tradicionalmente associada ao Poder Público, uma vez que, historicamente, atribuía-se a tal setor a responsabilidade de resolver questões apenas sociais, enquanto à iniciativa privada cabia a geração de empregos e rendas.

Diante do exposto, percebe-se que a variedade de interpretações que cercam a definição do incentivo fiscal revela a complexidade desse tema. Apesar de não existir uma conceituação definitiva, nota-se, na maioria das doutrinas apresentadas, que tal instituto se configura a partir da relação de um tributo com seu contribuinte, precisando existir, necessariamente, uma renúncia fiscal para a sua concessão, fato este que é a principal diferença entre eles e os incentivos financeiros.

Ademais, os incentivos fiscais, enquanto estratégias operacionais, demonstram a sua eficácia como instrumentos de intervenção estatal na economia brasileira, uma vez que é, por meio destes, que o ente federativo consegue movimentar financeiramente a sua região como bem desejar.

3.2 NATUREZA JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS

De acordo com Kiyoshi Harada (2021), faz-se necessário pontuar, a princípio, que não se pode confundir o incentivo fiscal com a isenção tributária, sustentando que tal diferenciação se encontra nítida ao observar-se as suas respectivas naturezas jurídicas, seus objetivos e suas definições.

Segundo o autor, a isenção tributária, para a maioria dos doutrinadores brasileiros, significa “hipótese de não incidência legalmente qualificada”. Em outras palavras, ela seria a dispensa legal de pagamento de um tributo específico, ou parte dele, para certas entidades ou atividades determinadas, sem a imposição de requisitos ou contrapartidas aos beneficiários. Dito isso, o seu objetivo reside em aliviar o ônus financeiro de determinados grupos, atividades ou setores, proporcionando-lhes um tratamento fiscal mais favorável e a sua natureza jurídica está na dispensa direta do pagamento do tributo.

Por outro lado, o incentivo fiscal, ainda na concepção do autor mencionado acima, refere-se a medidas governamentais que visam estimular o comportamento

desejado dos contribuintes por meio de incentivos financeiros, possuindo como principais objetivos a promoção do desenvolvimento econômico, a estimulação de investimentos, a criação de empregos ou o incentivo de atividades específicas, dentre outros. Sendo assim, observa-se ainda que esse fenômeno possui, como natureza jurídica, o seu condicionamento a requisitos e contrapartidas que os contribuintes devem cumprir para se qualificarem para tais benefícios.

Nesse sentido, pode-se perceber que a diferenciação desses dois institutos se concentra na natureza jurídica e nos seus objetivos, uma vez que, enquanto os incentivos fiscais estimulam comportamentos específicos ou alcançam metas econômicas e sociais, a isenção tributária visa isentar certas entidades do pagamento de tributos sem a imposição de requisitos adicionais.

Em consoante, Ana Maria Augusto (2014, p. 114) constata que, sob uma perspectiva material, a norma jurídica que concede benefícios fiscais pode ser considerada tanto uma norma que orienta a economia, quanto uma norma que autoriza a concessão de subsídios, não havendo espaço para dúvidas sobre tais aspectos da natureza jurídica dos incentivos fiscais. Ou seja, quando uma lei cria esses incentivos, ela expressa indiretamente a intenção do Estado de guiar a economia, uma vez que os seus impactos positivos e negativos influenciam a direção da atividade econômica do setor privado.

Tal autora julga importante ressaltar ainda que a atuação do governo neste aspecto, seja ele federal ou estadual, é de natureza indireta, uma vez que tais estímulos direcionam a ação do setor privado, não impondo uma obrigação, mas disponibilizando a escolha entre participar das atividades incentivadas ou se beneficiar das áreas geograficamente favorecidas.

Por fim, ela conclui o seu raciocínio ao sustentar que determinados incentivos fiscais poderão também ter natureza de “concessão de subsídios públicos às atividades econômicas privadas”. Ou seja, ela afirma que tais incentivos, especialmente as isenções e reduções, representam a renúncia à arrecadação de valores que, de outra forma, seriam devidos como tributos ou partes desse montante.

Nesse sentido, Stéfano Ferreira (2018, p. 54) vai complementar tal classificação ao afirmar que os incentivos fiscais, quando incorporados ao sistema tributário conforme estabelecido pela Constituição Federal, estão sujeitos às mesmas

limitações requeridas para a criação de imposto. Ou seja, a implementação dos benefícios fiscais poderá ser considerada como aquilo inverso ao poder de tributar.

Isso significa, para Hermano Barbosa (2012, p. 83), que o poder de não tributar, quando caracterizado como uma categoria jurídica autônoma, poderá ser instituído em seu sentido amplo ou estrito. No primeiro, o ente possui a competência tributária, mas escolhe não exercê-la e, no segundo, a competência tributária será exercida de maneira parcial, a partir dos benefícios e dos incentivos fiscais.

Em outras palavras, a concessão dos incentivos fiscais, portanto, poderá ser definida como o poder de não tributar no seu sentido estrito, uma vez que o ente em questão possui a competência necessária para instituir tais tributos, mas escolhe fazê-la de forma parcial como maneira de alcançar um determinado objetivo.

Dênia Maria Milagres (1986, p. 104) concorda com o disposto acima ao afirmar que, no que diz respeito à natureza jurídica dos incentivos fiscais, é perceptível se tratar de normas legais que isentam o poder de tributar. Em conformidade, apesar de não utilizar tais termos específicos, Matheus Assunção (2011, p. 107) depreende claramente esta mesma ideia da sua definição, sustentando que o único meio formal capaz de proporcionar tais benefícios pecuniários aos indivíduos é, precisamente, uma norma legal desonerativa.

3.3 FORMAS DE CONCESSÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS

De acordo com Ana Maria Augusto (2014, p. 117), a legislação de riscos fiscais no Brasil, independentemente dos seus objetivos específicos, seja para promover a recuperação econômica regional, fortalecer a economia nacional ou estimular a formação de capital ou poupança, têm desenvolvido três modalidades para amenizar, isentar ou declarar a não incidência de tributos. Dito isso, a depender do tipo de concessão, da sua abrangência ou do teor da norma legal, tem-se as imunidades, reduções e isenções.

A imunidade, segundo a autora, é uma modalidade peculiar, uma vez que a não incidência dos tributos é advinda de disposições previstas pela própria Constituição. Ou seja, ela surge através de uma decisão expressa do texto constitucional, caracterizando-se como um impedimento absoluto, no qual o poder de tributar não poderá ser aplicado a determinadas pessoas, bens, atividades ou entes. Em outras

palavras, a imunidade tributária representa uma exceção constitucional que impede que determinadas categorias de contribuintes ou elementos patrimoniais sejam tributados, visando atender a objetivos específicos, como proteger entidades religiosas, instituições educacionais sem fins lucrativos, dentre outros.

Em consonância, Sacha Coêlho (1999, p. 114) complementa ainda ao afirmar que as imunidades representam restrições constitucionais absolutas ao poder de tributar, sendo estabelecidas no próprio texto constitucional. Elas impedem que os entes federativos exerçam a sua competência tributária sobre específicos fatos, sujeitos ou hipóteses delineados pela Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, tem-se a redução, a qual, ainda de acordo com tal autora, seria uma estratégia para mitigar os impactos da tributação, abrangendo todas as diminuições nos valores dos débitos calculados ou nas alíquotas previstas para o cálculo desses débitos. Vale ressaltar, que esta técnica poderá ser aplicada a qualquer tributo por meio de legislação ordinária.

Por fim, existem as isenções, as quais implicam na renúncia ao pagamento de tributos com base em motivos específicos que justificam a não cobrança de determinado imposto. Ou seja, essa concessão parte do pressuposto da existência prévia de uma lei que institua o tributo e uma legislação que dispense o credor do seu pagamento devido a razões relevantes, as quais, por sua vez, serão definidas pela política econômica.

Dito isso, o art. 175 do Código Tributário Nacional caracteriza a isenção como um fator que exclui o crédito tributário, aceitando a renúncia às obrigações de pagamento. Veja-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Em consonância com o disposto acima, Lucas Ferreira (2020, p. 26) sustenta que a isenção se trata de uma forma de exclusão de crédito tributário que não exonera o sujeito passivo do cumprimento de possíveis obrigações acessórias relacionadas à

prestação pecuniária. Ou seja, na isenção ocorre a subsunção de um fato à regra-matriz de incidência, sendo o contribuinte dispensado do cumprimento da correspondente obrigação tributária principal devido a uma lei isentiva previamente promulgada.

De acordo com o autor, é crucial destacar a necessária distinção entre isenção e a não incidência, uma vez que nesta última não se verifica a ocorrência do fato gerador tributável e, por isso, não há que se falar em obrigação ou crédito tributário a ser potencialmente excluído.

Dessa forma, enquanto a não incidência ocorre simplesmente pela ausência do fato jurídico tributável legalmente previsto, decorrendo da própria exterioridade do fato em relação à definição legal do fato gerador, a isenção representa uma exceção à regra legal de incidência tributária, devendo ser obrigatoriamente instituída por meio de lei.

3.4 IMPOSTOS MAIS UTILIZADOS

Como já foi visto anteriormente, os incentivos fiscais representam ferramentas governamentais de caráter predominantemente extrafiscal, utilizadas para impulsionar ou restringir atividades econômicas específicas, fomentando o desenvolvimento e a execução de projetos mediante a renúncia fiscal.

Dito isso, veremos a seguir os tributos mais utilizados para a concessão dos benefícios fiscais.

3.4.1 ICMS

A Constituição Federal outorgou, em seu artigo 155, inciso II, aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações sejam iniciadas no exterior. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Além disso, no § 2º, do mesmo dispositivo, destaca-se algumas características desse imposto. Primeiro, ele deverá ser recolhido de forma não cumulativa, ou seja, o ICMS será aplicado em todas as etapas de comercialização da mercadoria, mas o valor do imposto devido em cada fase poderá ser abatido do ICMS que incidiu na mesma mercadoria nas etapas anteriores.

Em segundo lugar, apesar da Constituição Federal não ter fixado as alíquotas desse imposto, ela determinou critérios para a sua fixação, como previsto no inciso IV, do parágrafo acima mencionado:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Ademais, de acordo com o inciso V, alíneas *a* e *b*, é permitido ao Senado Federal determinar alíquotas mínimas nas operações internas por meio de resolução, esta iniciada obrigatoriamente por um terço de seus membros e aprovada pela maioria absoluta. É permitido também, da mesma forma, o estabelecimento de alíquotas máximas nessas operações para solucionar conflitos específicos que envolvem interesses estaduais, por meio de resolução proposta por maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Isto posto, é importante destacar também que, no contexto do ICMS, as isenções não poderão ser concedidas de maneira unilateral, seja pelos Estados ou pelo Distrito Federal. Isso se deve ao fato de que, conforme estipulado na alínea *g* do inciso XII do art. 155, da CF/88, cabe à Lei Complementar regulamentar a maneira pela qual, por meio de deliberação dos Estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios poderão ser concedidos e revogados.

Diante disso, Vinícius Chaves (2009, p. 213) afirma que, a partir de uma interpretação literal da alínea mencionada, chega-se à conclusão de que a Constituição não confere aos Estados e ao Distrito Federal a autonomia exclusiva para conceder benefícios fiscais relacionados ao ICMS. Para isso, seria necessário obter a aprovação expressa dos demais por meio de um convênio firmado entre

eles, além de impossibilitar também a isenção, incentivo ou benefício através de Lei Ordinária.

É dentro desse contexto que Ricardo Varsano (1997, p. 5) elucida que a Lei Complementar nº 87/96, ao regulamentar o ICMS, não apenas preencheu uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, mas também realizou algumas alterações dinâmicas existentes nas características econômicas desse tributo. Dito isso, o autor supracitado destaca três delas.

Em primeiro lugar, mudou-se o conceito teórico de imposto sobre valor adicionado (IVA), para determinar que todos os insumos produtivos gerariam créditos do imposto anteriormente pago pelo adquirente. Em segundo lugar, assemelhou-se o ICMS à um IVA tipo consumo, permitindo que os contribuintes se creditassem do imposto sobre bens incorporados aos seus ativos permanentes. Por fim, introduziu-se o princípio de destinação ao comércio exterior, desonerando as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados, os quais antes eram tributáveis.

O autor afirma ainda que o projeto de lei que deu origem à Lei Complementar citada acima tinha como um dos seus objetivos o fortalecimento dos dispositivos legais já existentes usados para tentar conter a guerra fiscal entre os estados. Entretanto, devido à resistência de alguns governadores em abrir mão do uso de incentivos ligados ao ICMS como parte de suas políticas industriais, foi necessário um acordo político entre o Senado Federal e o Presidente da República para garantir a aprovação das melhorias contidas no projeto de lei.

Conforme tal acordo, o Senado Federal aprovaria o projeto sem alterações, enquanto o Presidente teria o poder de vetar os dispositivos relacionados à concessão de benefícios no âmbito do ICMS. No entanto, esse acordo não se mostrou firme na legislação sobre tal assunto e, devido também à quantidade de vetos em desfavor dos novos dispositivos que regulassem essa matéria, permaneceu em vigor a Lei Complementar nº 24/75.

Embora precedente à promulgação da Constituição de 1988, de acordo com Vinícius Chaves (2009, p. 214), a Lei Complementar nº 24/75, a qual trata dos Convênios para a concessão de isenções do ICMS, foi plenamente aceita por essa,

deixando evidente que os seus dispositivos devem ser rigorosamente seguidos no que se refere ao tema.

Dito isso, nos seus artigos 1º e 2º, a Lei deixa claro os procedimentos necessários para a concessão ou revogação das isenções, dos benefícios ou dos incentivos fiscais. Veja-se:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Destaca-se, portanto, que, segundo a Lei Complementar nº 24/75, os benefícios fiscais relacionados ao ICMS serão concedidos exclusivamente por meio de uma deliberação unânime, expressa em convênios criados entre os Estados e o Distrito Federal e perante o Conselho Nacional de Política Fazendária, também conhecido como CONFAZ.

Adicionalmente, para estabelecer alíquotas inferiores ao mínimo determinado pelo Senado Federal, conforme previsto na disposição *a*, do inciso V, é obrigatório a promulgação de uma nova lei complementar, observando o disposto na alínea *g*, do inciso XII.

Dentro desse contexto, Ricardo Varsano (1997, p. 6) destaca criticamente que “a guerra fiscal se trava à revelia da Lei Complementar nº 24/75”, a qual veda as concessões de isenções e outros incentivos vinculados ao ICMS, exceto quando estabelecidos por convênios em reuniões do Conselho de Política Fazendária, envolvendo todos os estados e o Distrito Federal. De acordo com o autor, o simples cumprimento de tal lei, sem a necessidade de reforço dos artigos vetados na LC 87/96, já seria suficiente para encerrar tal disputa fiscal.

Percebe-se, portanto, que a guerra fiscal é um problema complexo que se perpetua até os dias atuais, apesar dos longos anos que se passaram desde a promulgação

da lei anteriormente citada. Isso acontece porque não há a observância dos dispositivos expressos em tal codificação e nem a implementação das sanções legislativamente aplicáveis, apesar do termo “guerra fiscal” ser, majoritariamente das vezes, utilizado com uma conotação maléfica. O autor observa, por fim, que, partindo de um ponto de vista estadual, a lei nunca será cumprida enquanto a concessão de isenções e outros incentivos fiscais lhes for benéfica econômica e politicamente.

3.4.2 ISS

Passando agora para uma perspectiva municipal da guerra fiscal, tem-se a utilização do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. O ISS, também chamado de ISSQN, teve a sua origem, de acordo com Cláudio Carneiro (2012), na Idade Média, mais precisamente no Egito e na Roma Antiga. Embora ele só tenha começado a ser implementado no Brasil nos anos de 1812, com a nomenclatura de “Imposto de Indústrias e Profissões”, foi apenas legitimado com a Constituição de 1891 e a sua competência foi atribuída aos estados. Vale ressaltar, que essa caracterização se manteve nas Constituições Federais de 1934 e 1937.

Dentro desse contexto, o mesmo autor supracitado julga importante destacar que alguns doutrinadores, a exemplo de Alexandre da Cunha e Vera Lúcia Ferreira, enfatizam que o ISS não surgiu simplesmente como uma substituição do antigo “Imposto de Indústrias e Profissões”. Muito pelo contrário, ele representaria, na atualidade, uma obrigação tributária inovadora do Sistema Tributário Nacional, uma vez que possui um fato gerador distinto e uma abrangência mais ampla, apesar de às vezes incidir sobre o mesmo objeto que antes fora sujeito à aplicação desse tributo anterior.

Para concluir o breve histórico, tal autor aponta ainda que o imposto que aqui se refere só passou a ser chamado de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza a partir do advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, nomenclatura que permanece no texto constitucional de 1988, e, a sua competência foi alterada com a Constituição de 1946.

À título de aprofundamento, o ISS é um imposto de competência municipal, e constitui uma importante fonte de receita para as prefeituras, sendo aplicado em

diversos setores, como por exemplo, nas atividades profissionais, no turismo, na construção civil, entre outros. Esse imposto tem a sua previsão legal no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, conforme disposto abaixo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em consoante, destaca Roque Carrazza (1997) que a Lei Complementar nº 116/2003, a qual trata do imposto acima mencionado, serve como base para a instituição e regulamentação do ISS pelos entes habilitados. Evidencia ainda que o seu fato gerador é a prestação dos serviços listados em tal Lei Complementar e que, sob a ótica do Direito Civil, deve-se entender a prestação de serviços como uma obrigação de fazer. Importante elencar o art. 1º e 3º da LC nº 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

Vale ressaltar, segundo Carlos Pereira e Luana Câmara (2020, p. 51), que há uma controvérsia suscitada pelo art. 3º, exposto acima, devido às duas correntes existentes que discordam veementemente sobre o local efetivo da obrigação tributária. Enquanto a primeira defende que o ISS é devido no local do estabelecimento ou no domicílio do prestador, a segunda sustenta que o imposto deverá ser recolhido no local onde o serviço foi efetivamente prestado. No entanto, esse debate já foi resolvido no sentido de que o sujeito ativo de tal imposto será o município no qual foi prestado o serviço, desde que haja um estabelecimento econômico que se configure como uma unidade profissional (STJ, REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 05/03/2013).

Diante do exposto, faz-se importante destacar que Hugo Machado de Britto (2011, p. 416) explica que o ISS vai incidir sobre a prestação de serviços, ou seja, na

transferência onerosa de um bem imaterial a terceiros, e não meramente sobre a atividade em si. Em conformidade, o STF entende que aquele que realiza o transporte de pessoas ou bens para o seu próprio uso não está sujeito à incidência do imposto, haja vista que não enseja o fato gerador.

Percebe-se, portanto, que o foco do ISS não se limita ao serviço em si, mas sim à prestação desse serviço, o qual é entendido como um negócio relacionado a uma obrigação de fazer. Dito isso, para que haja a configuração de uma prestação de serviço, é essencial que ocorra uma circulação econômica, uma remuneração e que seja algo praticado de forma habitual, constatando-se, assim, que a base de cálculo de tal imposto será o preço do serviço, compreendendo ainda, tudo que estiver vinculado à execução desse serviço. Conforme art. 17, caput do Decreto nº 53.151/2012:

Art. 17 A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

Por outro lado, a alíquota do ISS será definida pelos municípios e incidirá sobre a base de cálculo mencionada anteriormente. Importante observar que, de acordo com a Emenda Constitucional nº 37 e a Lei Complementar supracitada, no seu art. 8º, essa alíquota não poderá ser inferior a 2% e nem superior a 5%, embora possa variar dentro desse espectro, conforme o tipo de serviço prestado. Veja-se:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Fica evidente, portanto, que a determinação das alíquotas mínima e máxima, de acordo com Ricardo Alexandre (2012, p. 30), não tem como objetivo principal evitar e combater a guerra fiscal, e sim estabelecer limites à arrecadação excessiva por parte do município, prevenindo que este ultrapasse os limites razoáveis no exercício da sua competência.

É dentro desse cenário que Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 306-307) consegue destacar que, embora os municípios tenham a sua própria autonomia garantida em vários dispositivos da Constituição Federal, há uma “evidente inferioridade” desses entes quando comparados com a União e os Estados em termos de arrecadação tributária, uma vez que resta claro que os impostos mais relevantes economicamente do país são coletados e distribuídos de maneira a violar o princípio da isonomia.

Observando tais disparidades, percebe-se que o fenômeno da guerra fiscal conseguiu alcançar também os municípios, uma vez que a Lei Complementar nº 116/2003 não conseguiu abordar integralmente todas as questões relacionadas a essa competência. De acordo com Carlos Pereira e Luana Câmara (2020, p. 54), o texto da lei não estabelece todas as diretrizes esperadas para a cobrança do imposto, sendo omissivo, por exemplo, em relação à concessão de incentivos e a alíquota mínima.

Os autores evidenciam ainda que, atualmente, os Fiscos Municipais têm adotado a criação de instrumentos normativos que relativizam as normas estabelecidas pela Lei Complementar supracitada por meio de uma variedade de portarias, decretos e regulamentos, dificultando a uniformização do recolhimento que, por natureza, já é desafiador, haja vista a grande quantidade de municípios em solo brasileiro.

Outro ponto importante, seria, de acordo com Paulo Caliendo (2019, p. 812), o fato de que a Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer as diretrizes dos incentivos fiscais, versou o seguinte:

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar

Portanto, sendo o aspecto espacial crucial para o adequado recolhimento do imposto, emergiu-se uma espécie de estratégia adotada pelos Municípios para atrair investimentos da iniciativa privada, baseado essencialmente na formulação de incentivos fiscais.

Na tentativa de reduzir os impactos da Guerra Fiscal, surgiu o art. 88 da ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), que determinou que a alíquota mínima do ISSQN seria de 2% e nenhum benefício, incentivo ou isenção poderá reduzi-la. Foi apenas em 2016 que a Lei Complementar nº 157 foi promulgada para dar diretrizes ao art. mencionado anteriormente, o qual estabelecia, por sua vez, que, até a edição da Lei Complementar, tal imposto não poderia ser objeto de concessão de benefícios fiscais.

De acordo com Carlos Pereira e Luana Câmara (2020, p. 55), a norma geral estabelecida pela Lei Complementar 116/03, em seu art. 3º, contempla três cenários para a arrecadação do imposto, quais sejam, o local de estabelecimento do prestador, o seu domicílio ou, em situações excepcionais, no local da prestação. A redação fornecida pelo artigo, especialmente na última condição, contribuiu para o surgimento dos chamados “municípios corsários”, os quais absorvem os benefícios da produção e do consumo sem uma contrapartida proporcional.

As principais fontes de conflitos na guerra fiscal, ainda em conformidade com os autores mencionados acima, seriam, as duas primeiras situações listadas em tal artigo. Percebe-se, portanto, que, diante desse cenário, os empreendedores têm a liberdade de planejar, escolher e negociar o local onde estabelecerão os seus negócios. Isto posto, embora ajam em completa conformidade com a lei, eles teriam a possibilidade de analisar criteriosamente qual região seria a mais vantajosa para a manutenção de suas atividades com base na área explorada.

Por fim, os autores julgam importante destacar uma última circunstância que, para ele, alimenta a guerra fiscal: a situação em que o prestador possui várias sedes reais em diferentes estados e, ao precisar oferecer um serviço em um município específico, reúne vários funcionários de diferentes sedes para tal afinidade. Surge, assim, um considerável conflito em relação ao critério a ser adotado para o recolhimento do ISSQN.

Diante do aludido acima, percebe-se que o ISSQN, apesar de resguardado em diversas legislações, ainda deixa lacunas em seu texto. Ao topo disso, tem-se uma divisão de competências que, de forma indireta, impossibilita que os municípios tenham a chance de alcançar uma arrecadação tributária que sustente o seu

governo. Como resultado, evidencia-se uma consolidação da guerra fiscal não só a nível estadual, mas como também a nível municipal.

3.5 LIMITES JURÍDICOS ÀS CONCESSÕES DOS INCENTIVOS FISCAIS

De acordo com Kiyoshi Harada (2021), durante a vigência da ordem constitucional anterior, era de praxe que todos os estes, a União, os Estados e DF e os municípios, concedessem incentivos de natureza tributária, uma vez que a lei se apresentava abrangente sobre essa questão. Isso facilitava, segundo o autor, a atuação de empreendedores interessados na redução ou isenção da carga tributária, fazendo com que tal renúncia de receita carecesse de transparência, nem sempre se alinhando ao interesse público.

Dentro desse cenário, o legislador constituinte de 1988 introduziu o § 6º do art. 150, da CF/88. Veja-se:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição [02], sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Percebe-se, portanto, que apenas uma lei específica poderá conceder algum modelo de benefício fiscal. Como resultado, houve um resguardo e limitação à esse renúncia fiscal, o que trouxe, por sua vez, uma maior noção de transparência governamental e de segurança jurídica.

Nesse contexto, deve-se destacar também a Lei Complementar nº 101/00, conhecida popularmente como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual foi editada seguindo o texto do art. 163, da CF/88. De acordo com Conceição Maria Gomes Ehl Barbosa (2004, p. 324), tal lei estabeleceu normas para as finanças públicas, com foco na responsabilidade dos gestores fazendários, apresentando uma conexão intrínseca com a concessão de incentivos fiscais. Nela, se faz essencial destacar o seu art. 14. Veja-se:

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.

§ 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.

Após introdução de tal artigo, questionou-se, de imediato, se essa norma seria constitucional, uma vez que alguns doutrinadores argumentavam que ela “teria extrapolado o limite constitucionalmente imposto – dispor sobre finanças públicas”. No entanto, após tecer uma análise do que constituiria, de fato, a matéria sobre finanças públicas, ela chegou à conclusão que tal expressão poderia ser entendida como “atividade financeira” e, por isso, abrangeria uma gama de objetos, dentre eles, a concessão de benefícios fiscais.

Dito isso, percebe-se, portanto, que, ao regular a renúncia de receitas públicas, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não ultrapassou os limites estabelecidos pelo art. 163, inciso I, da CF/88, pois permaneceu alinhado ao escopo da atividade financeira do Estado, o qual engloba a regulamentação normativa das receitas e valores pertencentes ao âmbito estadual.

Nesse sentido, afirma Weder de Oliveira (2015, p. 833) que tal lei apresenta um conjunto de normas que se aplicam ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos, especialmente no que diz respeito à concessão de benefícios tributários. Seu objetivo principal, segundo o autor, seria alcançar a

neutralidade orçamentária, promover a transparência e integrar, no planejamento, a discussão sobre os méritos da concessão de incentivos tributários.

Não obstante, Kiyoshi Harada (2021) realiza a sua própria análise ao argumentar que o art. 14 da lei supracitada tem como objetivo alcançar as metas delineadas no art. 1º da LRF, através de uma administração fiscal responsável, estratégica e transparente, visando evitar situações de desequilíbrio orçamentário.

Nesse sentido, acrescenta ainda que ela estabelece limites e condições para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios que acarretem em renúncia de receita pública. O autor julga importante destacar também que ela não interfere e nem cria obstáculos à concessão dos benefícios fiscais. O que ela faz, na verdade, é delimitar o poder de renunciar tributos, o qual é uma decorrência do poder de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos. Em outras palavras, enquanto a criação de tributos enfrenta limitações de natureza constitucional, a renúncia de tributos está sujeita a limitações de natureza legal.

Dentro desse cenário, faz-se importante analisar separadamente os incisos I e II, do art. 14 da LRF. O primeiro deles, de acordo com Conceição Maria Gomes Ehl Barbosa (2004, p. 327), estabelece que o ente político concedente do benefício deverá comprovar previamente que a renúncia desejada já tivera sido considerada na estimativa da receita, em conformidade também com o art. 12, da mesma codificação citada acima, e que não impactará as metas dos resultados fiscais indicadas nos anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Essa última lei, por sua vez, ao guiar a elaboração da LOA, precisaria abordar mudanças na legislação tributária considerando os aumentos e reduções legais dos tributos, garantindo, assim, a estimativa mais precisa das receitas no orçamento anual.

Por outro lado, a mesma autora afirma que o inciso II demanda que a proposta de renúncia seja acompanhada de medidas de compensação durante o período destacado no caput do mencionado inciso, por meio do aumento da carga tributária mediante elevação das alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos. Desse modo, percebe-se evidente a adesão aos princípios da generalidade e universalidade do tributo, uma vez que o parágrafo 2º, do art. 14, estipula que a validade do incentivo ou benefício estará atrelada à efetiva implementação dessas medidas. Ou seja, para evitar o desequilíbrio das contas

públicas, deve haver a observância do princípio da justiça fiscal, refletindo a ideia de que, quando um contribuinte deixa de pagar o imposto, outro contribuinte acaba pagando em dobro.

Fica evidente, portanto, a necessidade dos entes federativos de se comportarem com extrema cautela diante da concessão de benefícios fiscais. Devem ainda, conduzir tal processo sempre observando a justiça fiscal e transparência das suas ações, para que se consiga evitar, ao máximo, um desequilíbrio das contas públicas.

Noutro giro, caberia trazer nesse ponto, o já mencionado art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988. Este artigo estipula, de acordo com Fernanda Albuquerque (2020, p. 50-51), a necessidade de uma lei formal específica para a concessão de incentivos tributários, proibindo a delegação dessa prerrogativa ao Poder Executivo. Além disso, o constituinte determinou que a matéria seja objeto de uma lei exclusiva, impedindo, assim, que qualquer tipo de incentivo seja aprovado sem o seu devido controle.

Outro dispositivo constitucional que valeria mencionar, segundo a mesma autora, é o art. 165, § 6, da CF/88, também já mencionado anteriormente. Este dispositivo claramente teve como objeto proporcionar maior transparência, equilíbrio e controle na concessão de incentivos fiscais. Ele determina ainda, que o projeto de lei orçamentária de todos os entes federativos inclua, em seus anexos, um relatório ou demonstrativo sobre os efeitos, receitas e despesas decorrentes dos benefícios.

Em consonância com o exposto acima, Gilson Bomfim (2015, p. 114) afirma que esse artigo, apesar de não mencionar diretamente os benefícios tributários, deixa claro a sua aplicabilidade a estes. A expressão “renúncia de receita”, dessa forma, é abrangente o suficiente para incluir o controle e fiscalização das desonerações, de forma proporcional ao controle do exercício sobre as despesas diretas.

Ademais, Fernanda Albuquerque (2020, p. 56) julga importante destacar que a LRF tem uma correlação com a Lei complementar nº 4.320/1964, a qual “estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”

Por fim, conclui-se com a ressalva, feita por Weder de Oliveira (2015, p. 833) ao resumir os requisitos essenciais para a renúncia de receita por meio de benefícios tributários. Primeiramente, ele destaca a necessidade de apresentar a estimativa do

impacto orçamentário-financeiro nos exercícios em que o benefício vigorará e nos dois subsequentes. Em seguida, o autor enfatiza a importância de demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa da lei orçamentária. Caso essa condição não seja atendida, a terceira medida consistiria na implementação de medidas compensatórias, como por exemplo, o aumento de tributos.

Sendo assim, percebe-se que os limites às concessões de benefícios fiscais se dividem em limites constitucionais, quando previstos na Constituição Federal de 1988, e limites infraconstitucionais, quando dispostos em legislação complementar. Apesar de tal separação, resta evidente que ambos os meios têm o objetivo de ampliar a transparência dos orçamentos governamentais, incluindo tanto a receita quanto a sua renúncia, ao mesmo tempo em que almeja uma proteção e segurança dos dados e informações dos contribuintes. No entanto, o seu objetivo primordial reside na tentativa de extinguir a guerra fiscal em solo brasileiro.

4 GUERRA FISCAL: DEFINIÇÕES E CONTEXTUALIZAÇÃO

Antes de iniciar qualquer discussão sobre as causas e efeitos de uma guerra fiscal na federação brasileira e na sociedade, faz-se necessário primeiro realizar uma análise mais aprofundada do conceito de tal fenômeno e o cenário nacional que proporcionou a sua consolidação.

4.1 CONCEITO

Com base no estabelecido por Lúcio Guerra (2008, p.5), a guerra fiscal é uma competição acirrada entre os entes federativos, tendo como objetivo principal atrair novos investimentos ou mantê-los em seus territórios, visando impulsionar o crescimento e a diversificação de seus sistemas produtivos.

Em outras palavras, a guerra fiscal, também conhecida como guerra local, é uma disputa entre diferentes territórios nacionais, podendo acontecer entre unidades federais ou municipais para atrair investimentos de empresas e indústrias. Esse “cabo de guerra” entre os governos se consagra em uma busca excessiva e exacerbada pela reprodução do capital em diferentes localidades, já que a industrialização e a aceitação dos investidores são problemas potenciais para a sua garantia.

De acordo com Patrícia Borges (2010, p.34), ao longo dos anos, a competitividade entre os contribuintes aumentou significativamente e, como consequência, a redução de custos tornou-se uma meta crucial para muitas empresas se manterem ativas no mercado. Compreendendo essa realidade, os governos estaduais têm oferecido aos empresários inúmeras oportunidades para melhorar suas finanças, fornecendo incentivos e benefícios fiscais para atrair esses negócios para seus respectivos territórios. Por causa disso, e devido à aplicação desorganizada desses benefícios, os estados entraram em uma intensa guerra fiscal entre si, tendo como resultado a convivência de maneira individualista e conflituosa. Na mesma perspectiva, Cavalcanti e Prado (1998) dispõem que:

[...] a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e incentivos fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio

mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. (p. 7)

Portanto, concretamente falando, a guerra fiscal decorre dos chamados incentivos fiscais. Eles se caracterizam pela oferta de isenções de impostos ou de uma significativa diminuição da carga tributária, seja pelos estados, municípios ou Distrito Federal, para alcançar o cenário mais ideal possível que consiga atrair as grandes empresas e, dessa forma, desencadear uma massa de novos empregos para aquela sociedade em questão.

Sidnei do Nascimento (2008, p. 678) afirma ser importante ressaltar que os benefícios concedidos durante o processo da guerra fiscal “[...] vão desde a isenção, ou postergação nos recolhimentos do ICMS, ou do Imposto sobre Serviços (ISS), até a doação de terrenos, infra-estrutura e financiamentos de longo prazo.”.

Para realizar uma observação mais minuciosa, Maria Alves (2001, p. 111) determina que existem três tipos diferentes de possíveis benefícios a serem concedidos. O primeiro trata de “concessões prévias para o início da atividade produtiva”, exemplificando-os com doações de terrenos, obras ou outras facilidades de infraestrutura. O segundo tipo seriam os “benefícios creditícios associados ao investimento inicial e à operação produtiva”, os quais consistem em formas diversas de crédito. Por fim, o tipo três seriam os “benefícios tributários relacionados à operação produtiva”, se traduzindo em renúncias fiscais.

Seguindo essa mesma linha de pensamento, Danielle Cavalcante (2008, p.35) consagra que os incentivos fiscais e suas conseqüentes espécies “são meios estatais que se inserem na consecução dos fins visados pela sociedade”. Ou seja, essas concessões, a longo prazo, seriam um meio de se propiciar condições de vida melhores para cada cidadão brasileiro. Afirma ainda que, em um cenário de descentralização fiscal e necessidade econômica, as regiões se viram dispostas a facilitar as alocações das empresas nacionais que, até o momento, se encontravam, em sua maioria, no Sudeste brasileiro, a partir das isenções tributárias e diminuição de impostos, mão de obra farta e barata, facilidade na obtenção de matéria prima, entre outros.

De ponto de vista contrário à maioria dos doutrinadores, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p. 119) julga importante ressaltar que, apesar dos incentivos fiscais serem

um dos fatores mais importantes para a locação de empresas e indústrias em determinado estado, ele não é o único fator. Com base em suas pesquisas, ele conseguiu concluir que, quando os benefícios fiscais estão acontecendo em massa pelo território nacional, os aspectos locacionais e operacionais são de igual importância para uma boa decisão de investimento.

Dito isso, percebe-se que essa competição ocorre quando diferentes jurisdições competem diretamente entre si para atrair empresas, levando muitas vezes a um cenário no qual os governos estão dispostos a conceder cada vez mais benefícios fiscais para superar a concorrência e garantir a atração de investimentos. Esse fenômeno é especialmente comum em países com estrutura federativa, em que diferentes estados ou regiões possuem autonomia para definir suas políticas fiscais.

Como forma de se aprofundar em tal conceito, André Eduardo da Silva Fernandes e Nélio Lacerda Wanderlei (2000, pg.6) afirmam que a guerra fiscal, sob uma perspectiva excepcionalmente econômica, refere-se ao agravamento de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação, as quais originaram-se na manipulação da arrecadação de certos impostos como seu principal gatilho.

Noutro giro, Graziela Machado, Francisco Oliveira e Demetrius Macei (2016, p. 483) afirmam que, por causa da extrafiscalidade das condutas das unidades federativas, ou seja, o que elas pretendem alcançar para além da arrecadação fiscal, o fenômeno das isenções tributárias se tornou bastante popular, já que visa a estimulação da economia e, por consequência, da movimentação dos mercados de capital.

Além disso, com base nos ideais de Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p. 128), pode-se perceber que, quanto mais se busca a locação e o desenvolvimento de investimentos de capital em seu território, mais as unidades federadas vão buscar um meio de realizar concessões para que os incentivos fiscais se tornem ainda mais possíveis. Por causa disso, e levando em consideração as regras e limites impostos pela base constitucional do país, observou-se uma concentração maior desses esforços no recolhimento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), resultando em uma busca contínua de ampliação de prazos e diminuição

de limites, sempre possuindo como característica principal o baixo volume desses encargos.

4.1.1 A GUERRA FISCAL VERTICAL

De acordo com Sidnei do Nascimento (2008, p.680), a guerra fiscal denominada de vertical acontece quando a disputa fiscal acontece no âmbito da tributação sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Nesse contexto, ocorre uma competição para atrair investimentos e empresas por meio de incentivos fiscais concedidos de forma seletiva. Ou seja, é quando tal disputa envolve entes federativos de diferentes níveis, concedendo os benefícios de forma a atrair investimentos para setores específicos da economia.

Em outras palavras, a guerra fiscal na modalidade vertical é realizada entre entidades de diferentes níveis de governo, os quais buscam a concessão de incentivos fiscais para compensar ou contornar políticas tributárias federais.

Em consonância com o disposto acima, Carlos Cavalcanti e Sérgio Prado (1998, p. 146) afirmam que os incentivos fiscais concedidos nesta “modalidade” de guerra fiscal podem incluir a redução ou isenção do próprio ICMS, a concessão de créditos presumidos, a postergação do pagamento de impostos, entre outros. Além disso, expõem também que, na maioria das vezes, essa prática poderá resultar em uma competição desleal entre os estados, já que as empresas investidoras irão dar preferência aos estados que oferecem uma menor tributação, ao invés de levar em consideração outros aspectos, como infraestrutura, mão de obra qualificada e matéria prima.

Pode-se perceber, portanto, que essa prática, com o tempo, cria grandes distorções na concorrência, já que prejudica as empresas que não recebem esses tipos de incentivos e gera, fatalmente, um cenário de insegurança jurídica.

4.1.2 A GUERRA FISCAL HORIZONTAL

Sidnei do Nascimento (2008, p.680) sustenta que a guerra fiscal horizontal é aquela que acontece entre governos do mesmo patamar hierárquico, ou seja, é aquela que envolve estados competindo entre si ou municípios competindo entre si. Pode-se

perceber que os benefícios concedidos nessa forma de disputa se concentram nas isenções do ICMS, para os estados, e nas isenções de ISS, para os municípios.

Segundo o autor, essa modalidade de guerra fiscal tem três principais objetivos, sendo eles a geração de novos empregos para a população, o aumento na arrecadação de tributos e o incremento na atividade econômica.

No entanto, afirmam Carlos Cavalcanti e Sérgio Prado (1998, p.146) que este tipo de disputa gera, como consequência, uma renúncia de arrecadação, comprometendo indubitavelmente a capacidade desses entes federativos de investir em infraestrutura, serviços públicos e outras áreas essenciais.

Dito isso, percebe-se que tal fenômeno, quando na modalidade horizontal, ocorre entre unidades subnacionais do mesmo nível de governo, competindo para atrair empresas e investimentos para os seus territórios.

4.2 CAUSAS

Antes de entrar propriamente nas causas desse conflito, Prado (1999, p. 2) sustenta ser importante ressaltar que está errado aquele que afirma que a guerra fiscal é um fenômeno apenas da atualidade. Segundo o autor, nunca houve um período da economia brasileira, desde 1950, que certos estados não estivessem implementando programas de desenvolvimento regional que incluíam benefícios fiscais. O que se chama de “guerra fiscal” na atualidade, de acordo com ele, nada mais seria do que, em essência, uma versão mais intensa e competitiva desses programas mencionados acima, os quais, quando observados mais minuciosamente, puderam ser caracterizados como conflituosos e desorganizados.

Dito isso, com o objetivo de se aprofundar mais nas causas da guerra fiscal, Otávio Dulci (2002, p. 97) expõe que as operações de tais disputas têm sua origem no processo de desenvolvimento desigual que ocorre entre as diferentes unidades federativas, levando as unidades mais desenvolvidas a adotarem estratégias de incentivos fiscais e benefícios tributários como forma de estimular o crescimento e atrair investimentos. Essas medidas, por sua vez, são tomadas com o objetivo de combater o atraso relativo e impulsionar a recuperação econômica dessas regiões. Vale ressaltar, no entanto, que essa prática acaba gerando uma competição desleal

entre os estados, resultando em uma série de consequências negativas para o país como um todo.

Em outras palavras, portanto, pode-se concluir que a guerra fiscal é uma manifestação das disparidades regionais e das estratégias adotadas para superá-las.

Concordam com a afirmação acima Rayneider Brunelli e Altamirando Pereira (2013, p. 144) ao declararem que a principal causa desse fenômeno fiscal estaria na diferenças regionais, uma vez que as “pessoas jurídicas empresárias”, inseridas em um contexto de constante concorrência, vão preferir sempre a sua alocação em um lugar que possibilite um aumento do seu lucro e uma diminuição nos seus custos.

Como forma de explicar melhor esse caráter, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.115) afirma que, diante de um cenário econômico complexo como o brasileiro, é natural que certas regiões nacionais possuam maiores vantagens quando comparadas à outras regiões. No entanto, há uma crescente tendência de concentração econômica nesses lugares, já que apresentam uma melhor capacidade de financiar uma infraestrutura que se adeque a receber novos investimentos e locações industriais. Esse fato, combinado com a noção de segurança econômica que tais desenvolvimentos trazem, proporciona os maiores investimentos e resulta no crescimento contínuo dessas unidades federadas.

Na mesma perspectiva, Kátia Perius (2002, p. 162) observa que, ao longo da sua história, o Brasil tem sido caracterizado por disparidades profundas, especialmente no âmbito das relações financeiras e administrativas. Consequentemente, as regiões menos industrializadas, na busca por atrair investimentos, sentem a necessidade de oferecerem pacotes abrangentes e substanciais de incentivos e subsídios, visando criar condições atrativas e propícias para a alocação de novas empresas em seu território.

Em consonância, afirmam Alessandra da Silva e Paula Joviano:

os Estados Membros e Municípios menos desenvolvidos se encontram numa situação de concorrência desfavorável, pois além de haver maior "predisposição" dos entes mais fortes economicamente para conceder incentivos fiscais, estes têm que lutar contra outros fatores que influenciam as empresas em sua escolha pelo local ideal de instalação, como, por exemplo, a maior proximidade com o mercado de consumo, a melhor malha de transportes (estradas, portos, aeroportos) e a mão de obra mais qualificada. (p.05)

É dentro desse contexto que Sérgio Prado (1999, p. 3) consegue observar que existem dois elementos essenciais que impulsionaram de forma definitiva a guerra fiscal no Brasil. De acordo com ele, o primeiro elemento teria sido a reforma tributária de 1967 e, o segundo, seria o aumento da fragilidade, por parte do governo central, no controle das relações econômicas entre as regiões.

Segundo o autor acima destacado, a reforma tributária propiciou uma maior autonomia aos estados brasileiros em termos de política tributária e, como consequência, a adoção desse princípio na configuração do ICMS (à época, ICM). Por outro lado, a fragilização do poder central, visível a partir de 1980, estaria associada à crise que afetou o regime autoritário do governo militar e o esgotamento da capacidade de financiamento das despesas públicas. Dito isso, esses dois fatores, quando associados, possibilitaram tal conduta fiscal.

Com o mesmo objetivo de tentar estabelecer as causas desse conflito, Lima e Lima (2010, p. 561) afirmam que tal fenômeno se tornou mais intenso com o aumento das disparidades regionais e a constante limitação dos recursos financeiros para investimentos disponíveis em cada estado, fatos esses que poderiam justificar, segundo ele, a entrada do ente subnacional nesse conflito.

No entanto, Hugo de Brito (2011, p. 131) estabelece, de forma um tanto controversa, que a justificativa para a consolidação da guerra fiscal iria além da tão somente existência de tais disparidades, uma vez que a União teria o dever de agir de tal maneira a reforçar a necessidade da diminuição dessas diferenças, mas termina agindo, na maioria das vezes, apenas em interesse próprio.

Dessa forma, pode-se observar que as disparidades regionais são de fato uma das causas mais importantes para a consolidação da guerra fiscal no Brasil. No entanto, foi a falta de auxílio do governo nacional em ajudar a diminuir tais disparidades que impulsionou essa competitividade extrema que assola os entes subnacionais.

Por outro lado, de acordo com Otávio Dulci (2002, p. 104), pode-se perceber que, do fenômeno da guerra fiscal, surgem dois segmentos entre os estados envolvidos. Aqueles estados mais influentes e industrializados dentro do país têm buscado, em sua maioria, maiores investimentos externos. Enquanto isso, as demais unidades

federativas buscam aumentar o seu capital através de investimentos nacionais em diferentes setores produtivos.

Noutro giro, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.122) expõe ainda que a promoção dos incentivos fiscais se tornou mais forte especialmente a partir do ano de 1994 ao estabilizar-se, no Brasil, os índices inflacionários e se tornou muito mais forte com a intensificação dos investimentos de indústrias automobilísticas. Em consonância, afirma Otávio Dulci (2002):

a condição econômica para a escalada da guerra fiscal, na medida em que atraiu um fluxo crescente de capitais internacionais em busca de oportunidades de investimento no país. Parcela relevante da guerra fiscal tem a ver com a disputa por projetos industriais de origem externa, sendo os mais visíveis os da indústria automobilística. (p. 97)

A partir do constatado acima, pode-se afirmar, então, que a consolidação da Guerra Fiscal em solo brasileiro se deu, de forma fixa, em meados do ano de 1990. Isso foi possível no momento em que a Constituição Federal de 1988 permitiu que os próprios Estados regularizassem independentemente as suas cobranças de impostos. Em consoante, afirma Danielle Cavalcante (2008, p.35) que “o processo de reformas políticas e institucionais que comandou a saída do prolongado regime autoritário resultou numa efetiva renovação da autonomia federativa.”.

Nesse contexto, coube a Paulo Lyrio (2011, p. 329) destacar que essa consolidação da guerra fiscal no ano de 1990 foi propiciada por quatro fatores distintos, sendo eles a ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional, a inexistência de uma política industrial, o aumento da centralização de recursos públicos em favor da União e, por fim, o incremento de investimentos estrangeiros no país.

Com base no que foi destacado acima, pode-se concluir, então, que a guerra fiscal é um fenômeno complexo que se instaurou no cenário tributário brasileiro após a consolidação da Constituição de 1988. O seu crescimento se tornou possível devido ao contexto nacional da época, o qual era marcado pelo aumento da concorrência entre os entes federativos, pela fragilidade da regulamentação, uma vez que a legislação tributária deixa espaço para interpretações diferentes, pelo desequilíbrio regional que acentua as disparidades no país, pela pressão dos setores produtivos e, por fim, pelas legislações estaduais divergentes.

Essas causas, quando combinadas, levaram os entes federativos a uma competição exacerbada, prejudicando a capacidade de um planejamento fiscal efetivo e a estabilidade do sistema tributário brasileiro.

4.3 CONSEQUÊNCIAS

Neste ponto, é importante destacar as consequências da guerra fiscal, tanto na perspectiva da federação, quanto na perspectiva da sociedade.

4.3.1 NA PERSPECTIVA DA FEDERAÇÃO

Marcus Melo (1996, p.10) afirma que a guerra fiscal, sob a ótica regida pela positividade do fenômeno, serviu como “uma grande força motriz para se ter inovações tecnológicas no setor público”, uma vez que o cenário de competição acaba impulsionando as unidades federativas a melhorarem as suas condições e, por consequência, atraírem melhores investimentos.

Em outras palavras, a guerra fiscal traz um cenário de competitividade entre os estados e municípios brasileiros, mas, com essa disputa, as unidades federativas acabam se mostrando mais ávidas e abertas à inovações, as quais, em sua maioria, se dão nas áreas tecnológicas.

Em conformidade, Ana Maria Augusto (2014, p. 116) sustenta que, a depender do ponto de vista utilizado, os efeitos da guerra fiscal serão predominantemente favoráveis à Federação quando os incentivos fiscais forem manejados de forma a não prejudicarem as áreas afetadas, nem as suas atividades, uma vez que podem proporcionar um desenvolvimento “harmônico de todos os setores da economia” brasileira.

Noutro giro, Sérgio Prado (1999, p.16) aduz que a outra vantagem trazida por esse fenômeno fiscal seria a possibilidade de maximizar a busca por investimentos mais específicos através do uso das informações disponíveis e dos benefícios tributários, demonstrando que:

[...] uma das vantagens básicas apregoadas para a descentralização federativa, que é a maior aproximação e subordinação das decisões aos interesses da sociedade local. Ele induz ao maior desenvolvimento de mecanismos institucionais locais de apoio e interação entre governo e

iniciativa privada, e pode ampliar neste sentido a eficiência da atuação integrada entre governos estaduais e municipais. (p. 16)

Ainda no mesmo sentido, Paulo Silvério (2018, p.24) destaca que a guerra fiscal, como um aspecto complementar, pode contribuir para a distribuição dos investimentos, uma vez que as empresas têm o incentivo de evitar a concorrência e os custos associados a ela. Ou seja, em municípios maiores, seria mais difícil negociar incentivos de forma a satisfazer plenamente as empresas, levando-as a buscar outras localidades menores ou com menor concorrência em seu mercado. Dessa forma, os municípios de referência menor ou com menor competição têm a oportunidade de negociar a instalação dessas indústrias em suas áreas, fazendo com que essa dinâmica auxilie na distribuição dos investimentos de forma mais equilibrada entre as diferentes localidades.

Defendendo este ponto, afirma Sérgio Prado (1999):

Ele apresenta, em princípio, uma das vantagens básicas apregoadas para a descentralização federativa, que é a maior aproximação e subordinação das decisões aos interesses da sociedade local. Ele induz ao maior desenvolvimento de mecanismos institucionais locais de apoio e interação entre governo e iniciativa privada, e pode ampliar neste sentido a eficiência da atuação integrada entre governos estaduais e municipais [...]. (p. 16)

Ou seja, o processo de guerra fiscal permitiu que os estados, e até mesmo os municípios de menor poder econômico, conseguissem almejar o crescimento de empresas investidoras no seu território, uma vez que proporcionam um menor custo de taxaçaõ tributária.

Apesar de tais considerações acerca dos efeitos positivos da guerra fiscal, Ana Maria Augusto (2014, p. 116) contra argumenta essas afirmativas ao sustentar que ocorrerá um impacto adverso quando a concessão de incentivos resultar na saída de capital ou recursos humanos, levando à estagnação ou ao retrocesso econômico em áreas ou atividades não beneficiadas. A autora assegura ainda que, apesar dessas concessões não possuírem uma natureza coercitiva, sendo, ao contrário, de caráter opcional, elas, por meio de seu poder indutor na vontade individual, exercem uma influência efetiva e indireta na orientação da economia.

Portanto, quando o sistema de incentivos resulta na realocação de recursos econômico-financeiros de outras regiões para aquelas beneficiadas, há indubitavelmente um impacto direto na Federação, o qual se traduz na estagnação,

na redução ou no declínio do desenvolvimento econômico nas áreas de origem dos recursos.

Por outro lado, de acordo com Luana dos Santos (2022, p.16), é um fato incontestável que as políticas de incentivos fiscais têm sido amplamente adotadas pelos Estados, independentemente da estratégia utilizada. No entanto, em vez de cooperarem e chegarem a um consenso sobre a tributação de certos impostos, eles acabam por seguir um caminho oposto, competindo entre si ao conceder benefícios cada vez mais generosos.

Em outros termos, ao invés das unidades federativas buscarem a cooperação ativa e conseqüentemente uma harmonização fiscal, elas optam por trilhar um caminho de rivalidade, no qual se intensifica cada vez mais a competição por investimentos e alocações de empresas.

Nessa mesma linha de pensamento descrita acima, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.111) constata que essa competitividade entre os entes federativos resulta, indubitavelmente, na perda do princípio constitucional da equidade. Além disso, afirma também que desse conflito fiscal é desencadeada a falta de conciliação entre as vantagens da descentralização fiscal, a qual permite uma liberdade tributária nos âmbitos estadual e municipal, e as suas desvantagens, no que diz respeito à falta de equidade entre os entes federativos e uma subsequente diminuição de arrecadação tributária. Resta claro, portanto, que, no momento em que existe essa possibilidade de escolha fiscal, ela se torna extremamente egoísta, visando-se sempre a melhoria individual em detrimento do progresso econômico coletivo.

Em outro aspecto, podemos observar que os incentivos fiscais são empregados como uma estratégia para atrair a industrialização para regiões diferentes das habituais e como uma forma de "compensação" às empresas e indústrias pela falta de infraestrutura nessas áreas. No entanto, essa abordagem cria um ciclo vicioso, uma vez que os incentivos fiscais são concedidos como uma forma de compensar a precariedade infraestrutural, o que acaba resultando em uma diminuição na arrecadação fiscal desses territórios. Essa diminuição, por sua vez, limita os recursos disponíveis para investimentos e melhorias na infraestrutura, perpetuando assim o problema.

Noutro giro, Otávio Dulci (2002, p.105) expõe que uma das consequências mais significativas desse fenômeno seria o gradual enfraquecimento do poder público frente aos investimentos privados advindo das tensões políticas e econômicas que hoje regem o cenário brasileiro. Afirma ainda:

Há um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. Isso é ainda mais grave na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido destinados. (p. 105)

Em outras palavras, pode-se afirmar que os investidores privados acabam possuindo grande parte do “poder de barganha” frente aos governos, sejam eles estaduais ou municipais. Isso faz com que os incentivos fiscais sejam realizados de forma mais frequente do que o esperado e, até mesmo, do que eles estariam dispostos.

Ademais, esse mesmo autor afirma ainda que, além desse enfraquecimento do poder público, a guerra fiscal acarretaria também uma desorganização da estrutura de produção dos estados que entraram nesse conflito fiscal, uma vez que a concessão de incentivos levaria à uma expansão econômica de caráter artificial, não conseguindo se sustentar a longo prazo.

Frente a isso, Sérgio Prado (1999, p.17) assevera existirem outras duas desvantagens decorrentes desse processo. A primeira diz respeito à dificuldade de mensurar adequadamente os custos e benefícios dos incentivos fiscais e da instalação da empresa, o que leva a uma percepção subjetiva de ganhos e à busca por aprovação popular. Esse enfoque na "observação das vantagens" acaba impactando a análise da transação de forma política, em vez de considerar os ganhos reais e o bem-estar envolvidos. A segunda desvantagem, por outro lado, seria a ausência de entidades federativas superiores com uma atuação ativa e forte na maximização daquilo que seria ótimo e viável para os municípios concorrentes, reduzindo, assim, as distorções que ocorrem quando essas entidades não estão presentes.

Ou seja, a atração de investimentos e empresas se torna um processo muito mais político, falhando em priorizar as vantagens e os ganhos sociais advindos de tais investimentos, em detrimento do avanço nessa competição fiscal.

Em consonância com o afirmado acima, Patrícia Quadros (2010, p.42) expõe que os estados estão, de certa forma, realizando uma espécie de "leilão" de benefícios com o objetivo de tornar seus territórios mais atrativos. No entanto, a falta de planejamento e, em muitos casos, interesses políticos acabam resultando em renúncias fiscais cada vez mais significativas. Infelizmente, essa prática nem sempre resulta no aumento da arrecadação dos estados, podendo, ao contrário, causar prejuízos financeiros. Afirma ainda que:

Nessa ótica, chega-se à conclusão que quem mais perde são as empresas. Muitas delas, pelo fato de estarem situadas em estados financeiramente desfavorecidos que, por não conseguirem competir com aqueles que possuem maior capacidade econômica, acabam não ofertando os mesmos benefícios de outras unidades federativas. Com isso, muitos contribuintes perdem demanda por seus produtos e acabam encerrando as suas atividades. (p. 42)

De outro modo, Luana dos Santos (2022, p.19) expõe que o processo de guerra fiscal resulta indubitavelmente em um cenário de instabilidade e insegurança jurídica, uma vez que os estados passaram a contestar judicialmente as medidas implementadas uns pelos outros, ocasionando a anulação constante de incentivos fiscais pelo Judiciário. Essa supressão dos incentivos, por sua vez, gera um ambiente marcado pela incerteza, uma vez que as empresas anteriormente beneficiadas por tais concessões se encontram atualmente vulneráveis à perda desses benefícios, muitas vezes estando sujeitas à retaliação de outros estados que buscam atingi-las para ferir o estado no qual ela está alocada.

Dessa forma, essas medidas impactam drasticamente o comportamento das empresas contribuintes, uma vez que, perdendo tais benefícios, elas teriam que reavaliar os seus custos operacionais e enfrentar incertezas quanto ao cumprimento de suas obrigações fiscais.

Dito isso, pode-se concluir que, apesar de existirem diversas consequências positivas advindas da guerra fiscal, este processo está tão enraizado no cotidiano brasileiro que os estados agem de tal forma que acabam por favorecer medidas que prejudiquem outros estados em detrimento de escolhas que beneficiem o contexto tributário nacional como um todo, fazendo com que haja um déficit na movimentação da economia do país, uma vez que as empresas contribuintes, já existentes ou ainda por existir, se comportam com extrema cautela e com insegurança jurídica.

4.3.2 NA PERSPECTIVA DA SOCIEDADE

Sidnei do Nascimento (2008, p.678) afirma que, levando em consideração a ótica da sociedade, o fenômeno da guerra fiscal proporciona consequências importantes. Dentre elas, as principais seriam a geração de empregos e maior fonte de renda para a população local e um impulso no crescimento do Produto Interno Bruto. Esses resultados só se tornaram possíveis uma vez que, ao atrair empresas e investimentos, os Estados puderam proporcionar oportunidades de trabalho e fontes de renda para os cidadãos. Além disso, com a instalação de novas empresas, houve um aumento na produção de bens e serviços, o que, por sua vez, resultou em um crescimento econômico significativo

É nesse contexto que Sérgio Prado (1999, p.16) afirma que, considerando o Brasil como um país possuidor de enormes diferenças regionais e partindo de uma perspectiva que “abandone qualquer preocupação por políticas integradas de desenvolvimento regional”, as pretensões de políticas estaduais em atuar em prol de uma guerra fiscal estaria politicamente legitimada. Sendo assim, se fosse possível a realização de uma avaliação cuidadosa e imparcial nos termos acima, seria possível concluir que o fenômeno da guerra fiscal nada traria além de resultados positivos.

Da mesma forma crítica, Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.120) conclui que, no momento em que a arrecadação de determinado tributo alvo dos incentivos fiscais não é realizada de maneira uniforme para todos os agentes, gera-se um “custo social”, já que apenas parte deles estará se sujeitando ao pagamento, o que, por sua vez, resulta na existência de uma falha na proteção do princípio constitucional de igualdade, além do da equidade.

De outra maneira, Serra e Roberto (1999, p.17) destacam que as consequências da guerra fiscal no Brasil se apresentam em duas esferas. A primeira, concentrada mais no aspecto nacional como um todo, diz respeito ao inevitável aumento do déficit público decorrente da diminuição das alíquotas tributárias como meio de incentivo fiscal. Isso ocorre porque, mesmo os estados transferindo uma parte do prejuízo da arrecadação tributária para a população, essa diminuição da receita estadual está fadada a acontecer, já que a guerra fiscal é um fenômeno no qual o ganho de um necessariamente gera a perda dos demais.

A segunda consequência, por sua vez, mostrar-se-ia na concentração regional da economia que está cada vez maior no Brasil, já que os estados mais desenvolvidos economicamente têm o maior número de vantagens em detrimento daqueles menos desenvolvidos, contribuindo para a alocação das empresas e indústrias nesses estados e impulsionando esse ciclo vicioso.

Em outras palavras, tal conduta se tornou um dos principais problemas econômicos do país, já que, ao fazer essas concessões econômicas de maneira exacerbada, o Poder Público transfere a obrigação tributária das empresas para a população, como meio de evitar uma eventual perda acentuada de arrecadação fiscal da área em questão. No entanto, como a economia brasileira favorece a instalação de empresas nacionais em detrimento das empresas estrangeiras, esse incentivo apenas promove o deslocamento dessas de uma região para outra na qual pagarão menos tributos. Ou seja, ao mesmo tempo em que essa conduta contribui com cenário econômico e social de uma região, ela faz decair a economia da outra, não impedindo, assim, que o Brasil acabe por ter uma diminuição na sua arrecadação.

Ademais, com base nos ideais de Luiz Guilherme de Oliveira (1999, p.121), pode-se perceber que, mesmo com a prática dos incentivos fiscais, o nível de desemprego no Brasil continuará estável. Isso acontece porque a economia nacional prioriza as locações de investimentos nacionais e, por causa disso, as empresas e indústrias que tomam a decisão de se instalar em determinada unidade federativa vieram de outra localidade ainda no Brasil. Ou seja, apesar da taxa de desemprego cair drasticamente no Estado que concede o incentivo, o desemprego aumenta na mesma medida no Estado que perdeu seus investimentos, contribuindo, dessa forma, para a não alteração do nível de desemprego no país.

Como forma de realizar uma observação mais minuciosa, Danielle Cavalcante (2008, p.29) evidencia a relação entre a guerra fiscal, o nível de desemprego no Brasil e a existência de um aumento considerável na concentração de indústrias e empresas na região do Nordeste brasileiro. Onde antes se concentrava no Sul e Sudeste, a mão de obra barata começou a ser rapidamente “expulsa” dessas regiões e, com o crescimento dos incentivos fiscais no Nordeste, esses trabalhadores encontraram ambientes mais propícios para exercerem as suas funções e, juntamente com a vasta extensão de insumos ainda disponíveis em quantidade na época, movimentou-se o ciclo econômico.

Diante disso, as demais regiões, ao observarem tal crescimento econômico do Nordeste brasileiro, começaram elas mesmas a aumentar a quantidade dos incentivos fiscais, como meio de tentar diminuir essa disparidade entre as unidades federativas e impulsionar o crescimento do seu produto interno bruto, gerando, dessa forma, uma nova competição fiscal entre as regiões. No entanto, atualmente, essa concentração de indústrias no Nordeste diminuiu bastante, de sorte que tal região não estava conseguindo acompanhar os avanços tecnológicos necessários para o desenvolvimento desse capital financeiro. Da mesma forma, os trabalhos ofertados para os imigrantes de outras unidades federativas eram de pouca qualidade e temporários, sendo-lhes oferecidos salários baixíssimos, o que, por sua vez, não proporciona um mercado consumidor ávido e suficiente para manter os investimentos.

Em consonância, afirma Otávio Dulci (2002):

Em que pesem os eventuais resultados positivos das políticas industriais implementadas no âmbito estadual, quando tais políticas têm como base o manejo de instrumentos fiscais, o processo de expansão econômica resultante tende a ser artificial e pouco sustentável a longo prazo. Ele não passa de substituto precário de estratégias consistentes de desenvolvimento regional. (p. 105)

Para fechar o raciocínio acima, Danielle Cavalcante (2008, p.31) aponta ainda que, com a saída de grande parte das indústrias da região do Nordeste, a maioria dos imigrantes que acabaram morando nessa região com a intenção de melhores condições de vida, acabaram desempregados. Hoje, o percentual dessas pessoas que estão trabalhando informalmente para se sustentar já chegou a 50% (cinquenta por cento).

Sendo assim, percebe-se que a guerra fiscal, de fato, foi responsável por grande parte do desenvolvimento econômico do Nordeste por um período, mas atualmente, no entanto, essa região se configura como uma das mais violentas do país, na qual os índices de desemprego só fazem crescer, juntamente com os problemas sociais, como a favelização, e com a dificuldade do acesso à serviços essenciais, como saúde e educação.

4.4 COMO O ESTADO DEVE AGIR FRENTE À GUERRA FISCAL

O Estado, segundo Christine Bradford (2019, p. 14), tem como objetivo principal promover o bem comum e atender às necessidades públicas essenciais e complementares. Nesse sentido, concorda Kiyoshi Harada (2019, p. 4) ao afirmar que a atividade financeira do Governo Federal nada mais seria do que uma “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum”, assegurando, dessa forma, a implementação dos direitos fundamentais.

Diante disso e antes de tratar, de fato, sobre o que é e o que deveria ser o comportamento do Governo Federal frente à guerra fiscal, Celso Neto (2013, p. 22) sustenta a importância de delimitar, logo de início, o significado da expressão “intervenção no domínio econômico”. De acordo com o autor, é de entendimento da maioria dos juristas brasileiros que tal expressão é utilizada para abranger as diversas estratégias estatais no que diz respeito à atividade produtiva, delimitando o seu poder de intervir e direcionando-o ao contexto econômico.

Nesse sentido, ele afirma ainda que, como em toda linguagem, a escolha do termo “intervenção” reflete uma perspectiva sobre o envolvimento e o papel do Estado no mercado, uma vez que tal termo pressupõe a atuação em uma área geralmente atribuída a terceiros, os quais, neste caso, seriam os agentes do setor privado. Pode-se entender, portanto, que a intervenção estatal denota uma interferência excepcional do Estado ao mesmo tempo que preconiza a sua abstenção como regra.

Dito isso, percebe-se claramente uma ideologia liberal de Estado, na qual há uma dissociação, via de regra, entre a política e a economia, na qual esta última estaria sob supervisão da iniciativa privada.

Dentro desse contexto, Carlos Pereira e Luana Câmara (2020, p. 58) asseguram ser importante destacar a necessidade de observância, pela União, Estados e municípios, dos dados fornecidos pelos contribuintes para que, quando cruzados com as informações resultantes do processamento de tais dados, eles consigam ser validados.

Para isso, tem-se o art. 37, inciso XXII, da CF/88 como uma tentativa de tornar eficiente tal sistema de informações, ao mesmo tempo em que assegura os direitos

fundamentais resguardados pela matéria como, por exemplo, a privacidade e o sigilo. Observa-se:

Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte :

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Não obstante, a legislação ordinária também enfatiza que os dados devem ser plenamente integrados para que seja possível atender à tão almejada cooperação entre os entes federativos, tanto horizontal quanto verticalmente, conforme disposto no Código Tributário Nacional, em seu art. 199:

Art. 199 A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Percebe-se, portanto, que a atuação do Estado, neste quesito, se fundamenta no ato de fiscalização das contribuições do fisco, salvaguardando a observância do princípio da transparência fiscal dos entes, ao mesmo tempo em que tem o dever de proteger os dados que lhe foram fornecidos e, conseqüentemente, a privacidade dos contribuintes.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres (2011, p. 344) argumenta que o processo administrativo da seara tributária guarda considerável semelhança com o processo judicial em sim, uma vez que garante ao contribuinte os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, otimizando, assim, a condução deste processo administrativo, visto que todas as Administrações Tributárias possuem duas instâncias de julgamento.

Portanto, o contribuinte que desejar contestar os seus impostos, ainda de acordo com o mesmo autor, poderá solicitar a revisão de cálculos ou de outras especificidades, sem a necessidade imediata, no entanto, de ter que recorrer ao poder judiciário.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 84) julga importante destacar um último ponto, qual seja, a confirmação, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais em ICMS à revelia do CONFAZ, por violar o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Vale destacar, segundo o autor, que está em andamento no STF uma proposta de súmula vinculante, sob a relatoria do Min. Edson Fachin, afirmando justamente a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio do que dispõe o comando normativo constitucional supracitado. (STF, RE 628075/RS, Rel. Ministro Edson Fachin, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/08/2020).

Não obstante o firme posicionamento do Supremo Tribunal Federal no que se refere à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem o consenso de todos os entes federativos mais o Distrito Federal, é preciso que o STF, agora, ainda de acordo com tal autor, posicione-se no sentido de dizer se o benefício fiscal já concedido e usufruído deverá ser pago ou se a situação já consolidada no passado permanecerá no seus *status quo*.

Em outras palavras, seria primordial que a Suprema Corte moldasse os efeitos de sua decisão, de modo a dizer se os efeitos de tal decisão poderiam ser retroagidos, anulando-se os benefícios fiscais já concedidos desde o início de sua fruição ou se valerá apenas para o futuro.

5 CONCLUSÃO

A análise crítica dos impactos sociais da prática da guerra fiscal à luz da perspectiva da diminuição da arrecadação tributária revela a enorme complexidade e as vastas ramificações desse fenômeno, quando realizada sob a ótica do federalismo fiscal brasileiro. O presente estudo percorreu uma jornada detalhada pelos fundamentos do federalismo fiscal, abordando conceitos, o seu processo histórico, os seus princípios norteadores e a divisão de competências e receitas tributárias entre os entes governamentais. Neste caminho, temas como a descentralização fiscal e as suas implicações no Brasil foram de extrema importância.

Ao analisar o modelo federalista de estado, percebe-se uma grande influência advinda do modelo norte americano, no qual os estados seriam dotados de autonomia suficiente para tomar as suas próprias decisões. No entanto, ao contrário deste, o sistema adotado pelo Brasil optou por conceder tal instituto apenas em parte e inovou ao delegá-lo também aos municípios brasileiros. Além disso, destaca-se também o processo que levou à implementação desse sistema, abordando de que forma o modelo de federalismo cooperativo, marcado por uma maior intervenção da União no domínio econômico, conseguiu, conjuntamente com a descentralização fiscal, chegar ao modelo adotado atualmente.

Dentro desse cenário, se fez necessário também destacar os princípios que regem tal modelo de estado. Para isso, evidenciou-se os princípios do benefício, cooperação, compensação, equidade e autonomia, este último evidenciado, devido à sua importância, na maioria dos assuntos aqui tratados.

Após tais considerações, se fez necessário realizar uma análise acerca dos incentivos fiscais. Para tanto, abordou-se os diferentes conceitos trazidos pela doutrina, evidenciando também a precariedade da sua definição pelo ordenamento jurídico brasileiro, assim como a natureza jurídica desse instituto e as suas formas de concessão.

Nesse aspecto, foi possível concluir que, embora a sua definição pelo ordenamento jurídico seja precária, a doutrina majoritária chegou à um consenso quanto a sua natureza jurídica, afirmando que, por se tratar de uma medida fiscal que tem por objetivo estimular ou desestimular determinados setores da economia, este fenômeno possui um caráter extrafiscal.

Diante disso, coube destacar que os estados começaram a utilizar o ICMS como principal fonte das concessões de benefícios fiscais, enquanto os municípios se voltaram para a utilização do ISSQN, transformando-os assim, nos impostos mais frequentemente contornados. Como fundamento, se fez mister abordar também os conceitos de cada um desses impostos, assim como os seus fatos geradores, a legislação pertinente em cada caso e, por fim, a forma por meio da qual foi tentado combater as suas isenções.

Frente a tal cenário, julgou-se importante frisar as inúmeras tentativas, constitucionais e infraconstitucionais, criadas pelo Governo Federal para tentar evitar o abuso das normas legais decorrente da concessão de incentivos fiscais e aumentar a transparência das receitas públicas. No entanto, evidenciou-se, por meio do destaque das legislações complementares, que tais limites não foram suficientes para evitar de fato a perpetuação da guerra fiscal.

Após tal feito, fez-se necessário realizar uma análise aprofundada do fenômeno da guerra fiscal, destacando-se vastamente em primeiro lugar o seu conceito e as suas modalidades, para que fosse possível determinar depois as suas causas e consequências, esta última na perspectiva da sociedade e da federação brasileira.

A partir de uma observação preliminar do fenômeno chamado de guerra fiscal, pode-se perceber que tal processo econômico resume-se à uma disputa respaldada na intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação, sendo possível por causa da necessidade que as unidades federativas tinham de impulsionar o seu desenvolvimento estrutural e econômico. Esse desejo intenso de prosperar, quando embasado na descentralização fiscal que tomava frente do cenário econômico brasileiro, permitiu que os estados, o Distrito Federal e os municípios se vissem diante de uma liberdade enorme, em termos de competência para tributar, mas diante também de um desamparo constitucional, em termos de recursos financeiros.

Percebe-se, portanto, que a Carta Magna, ao redistribuir as competências fiscais que antes eram de atribuição do Governo Federal, falhou em dar igual importância à atribuição de recursos dos entes federativos. Isso, por sua vez, fez com que os estados e municípios não obtivessem arrecadação financeira suficiente para que

fosse possível completar as suas responsabilidades durante o exercício do seu governo. Estamos diante, portanto, da principal causa da guerra fiscal.

Ao topo disso tudo, embora, em letra de lei, não haja uma nítida hierarquização dos entes federados, percebe-se que há uma crescente desvalorização monetária dos tributos à medida que o tamanho dos entes vai diminuindo. Ou seja, é notório que os estados, frente à União, ficam incubidos da arrecadação de tributos de menor valor. Já os municípios, por sua vez, quando comparados aos estados, geram uma arrecadação menor ainda. Diante disso, tem-se, como resultado, uma competição de nível estadual e municipal marcada por tentativas de contornar esse problema, destacando-se, assim, outra importante causa deste fenômeno.

Chegando às consequências da guerra fiscal, evidenciou-se que, apesar desse processo de descentralização fiscal ter sido realizado com o objetivo de democratizar o cenário político e econômico da época, ao conceder autonomia para os entes federados, este fenômeno impulsionou a degradação do relacionamento entre esses entes, uma vez que eles começaram a competir entre si para tentar angariar um maior poderio econômico.

Outro ponto que não poderia deixar de ser evidenciado foi a forma que o fenômeno da guerra fiscal conseguiu influenciar diretamente o aumento do desenvolvimento da região que ganhou os investimentos de capital, assim como a diminuição das suas taxas de desemprego. Por meio da concessão de incentivos fiscais, os estados e municípios que aprovaram os menores encargos tributários conseguiram atrair um maior número de investimentos para a sua região, resultando, assim, em uma movimentação econômica mais acentuada e uma procura maior por mão-de-obra.

Todavia, por se tratar, em sua maioria, de investidores nacionais, ao mesmo tempo em que a unidade federativa que concedeu as isenções obteve tais benefícios, a unidade federativa que perdeu os investimentos teve consequências graves, dentre elas, o aumento da taxa de desemprego e das dívidas governamentais, assim como a precarização da infraestrutura e a diminuição da receita pública. Ademais, é fato notório que, a longo prazo, nenhuma das taxas mencionadas anteriormente conseguiram ser alteradas para melhor.

Diante disso, foi se mostrando notório que as unidades federativas, apesar de terem conseguido aumentar o seu desenvolvimento por meio da Guerra Fiscal,

desencadearam um decréscimo recorrente nos níveis de arrecadação tributária nacional. Como forma de tentar balancear esse déficit, tais entes se voltaram para o aumento da tributação em cima da população brasileira, a qual, por sua vez, deveria estar sendo protegida dos respaldos desta guerra, uma vez que é a população o cerne de todo o sistema democrático brasileiro e, por isso, todas as escolhas governamentais deveriam ser realizadas em seu benefício. Sendo assim, é terminantemente impossível não deixar de levar em consideração a quantidade de consequências negativas da guerra fiscal, as quais acabam por ultrapassar as positivas.

Sendo assim, é importante ressaltar que, embora o federalismo fiscal e todos os institutos que com ele foram implementados, destacando-se a descentralização fiscal, tenha trazido uma maior autonomia para as unidades federativas, percebe-se que o processo de concessão dos benefícios fiscais não compensa, quando comparado com a brevidade dos benefícios conquistados e com a inobservância de resultados positivos para o Brasil a longo prazo.

Diante do exposto, pode-se concluir que é evidente a urgência de medidas que busquem a harmonização das práticas tributárias entre os entes federativos, tentando ao máximo minimizar os efeitos negativos sobre a sociedade e fortalecendo a capacidade de arrecadação dos estados e municípios, mas, principalmente, da União.

Ademais, a busca por soluções que promovam o desenvolvimento sustentável de cada ente federativo e a justiça social deve ser uma prioridade, devendo-se colocar sempre o bem-estar da população como o norte na construção de políticas fiscais mais equilibradas, suficientes e transparentes.

6 REFERÊNCIAS

AFFONSO, R. de B. A. **O Federalismo e As Teorias Hegemônicas da Economia do Setor Público na Segunda Metade do Século XX: um balanço crítico**. Tese (Doutorado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas. São Paulo, 269 p., 2003.

AFONSO, José Roberto R. **Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada**. Módulo 49, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2016.

ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários em um contexto de crise econômico-financeira no Município De Mossoró/Rn**. Dissertação (Pós Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal Rural do Semi-Árido. São Paulo, 171 p., 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2012.

ALVES, M. A. S. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. Tese (Mestrado em Economia) - Faculdade de Economia, Universidade Estadual de Campinas. São Paulo, 111 p., 2001.

AMARAL FILHO, Jair do. Princípios do federalismo: contribuições metodológicas para sair do labirinto fiscalista. In: **BNDES**. Capítulo 11, p. 305-327. Rio de Janeiro, 2014.

ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus, 2004.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, ano 1, n. 1, 2011.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Incentivos: instrumentos jurídicos do desenvolvimento**. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rcp/article/download/60197/58514/126998>> Acesso em: 08/11/2023.

BARBOSA, Conceição Maria Gomes Ehl. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a concessão de benefícios e incentivos fiscais. **Revista Da Esmese**, Sergipe, nº 07, p. 323-336, 2004.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BIJOS, D. Federalismo e estratégias eleitorais em sistemas proporcionais com lista aberta: o caso do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 63, n. 1, p. 7-24, jan./mar. 2012.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. 2014. 238 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direito) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

BORGES, P. Q. **O ICMS e a questão fiscal entre os estados: um estudo de caso em uma empresa industrial**. Tese (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul. Caxias do Sul, 58 p., 2010.

BRADFORD, Christine Geneveve Silva Elcock. **A concessão de incentivos fiscais no âmbito do estado do Rio de Janeiro em afronta à lei de responsabilidade fiscal e à Constituição Federal**. Tese (Pós-Graduação Lato Sensu), Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2019.

BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Lei n 5.172, 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 16/11/2023.

BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 25/10/2023.

BRASIL, Emenda Constitucional n. 37, 12 jun. 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm> Acesso em: 07/12/2023.

BRASIL, *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Lei Complementar n. 101, 04 mai. 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 06/12/2023.

BRASIL, Lei Complementar n. 116, 31 jul. 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em: 06/12/2023.

BRASIL, Lei Complementar n. 157, 29 dez. 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm> Acesso em: 06/12/2023.

BRASIL, Lei Complementar n. 4.320, 17 mar. 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm#:~:text=LEI%20No%204.320%2C%20DE%2017%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201964&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal> Acesso em: 06/12/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Recurso Extraordinário 628075/RS*. Leis 10.927/91 e 11.262 do município de São Paulo. Tributário. Icms. Princípio Da Não Cumulatividade. Concessão De Crédito Fictício Pelo Estado De Origem, Sem Autorização Do Confaz. Estorno Proporcional Pelo Estado De Destino. Constitucionalidade. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Edson Fachin, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034>> Acesso em: 07/12/2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário nº 561.485/RS*. Termo final de vigência do crédito-prêmio do IPI instituído pelo Decreto-lei nº 491/69. Min. Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 13 ago. 2009, publicado em 26 fev. 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2553185&numeroProcesso=561485&classeProcesso=RE&numeroTema=63>> Acesso em: 05/11/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial 1.229.647/MG*, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, TERCEIRA TURMA, DJe de 15/06/2018; AgInt no AREsp 1.173.123/MA, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, DJe de 29/06/2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/co/concessao-bpc-independe-grau.pdf>> Acesso em: 05/11/2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2012.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador: DP, n. 16, p. 79-103, 2007.

CARVALHO, Pedro Franco Campos de. **Federalismo fiscal brasileiro**. 59 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2011.

CARVALHO FILHO, J. S. Pacto federativo: aspectos atuais. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

CAVALCANTE, D. M. **Guerra fiscal no Brasil: consequências sócio-econômicas**. Tese (Especialização em Direito Tributário) - Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas, Instituto Brasiliense de Direito Público. Brasília, 46 p., 2008.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a guerra fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, v. 12, nº 48, p. 202-227, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 801 p., 1999.

CONTI, J. M. (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, São Paulo: Manole, 2004.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Minas Gerais, n. 18, p. 95-107, jun. 2002.

FERNANDES, Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, out./dez. 2000.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira da. Guerra fiscal e segurança jurídica no estado democrático de direito. **Revista do Curso de Mestrado em Direito**, Brasília, V. 7, nº 2, p. 120-173, jul./dez. 2013.

FERREIRA, Lucas da Silva Pinto. **O Federalismo nos Estados Unidos e no Brasil**. 2015. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-federalismo-nos-estados-unidos-e-no-brasil/253382422>> Acesso em: 24/11/2023.

FERREIRA, Lucas Lima Zampier. **Análise do instituto jurídico dos incentivos fiscais sob a égide dos princípios constitucionais tributários**. Tese (Bacharel em Direito) . Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 76 p., 2020.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios fiscais: definição, revogação e anulação**. Tese (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018.

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito; FONSECA JUNIOR, Laércio Marques da. Descentralização fiscal e crescimento econômico dos estados brasileiros. **Revista de Gestão, Economia e Negócios (REGEN)**, Vol. II, No. II, p. 23-52, 2021. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/regen/article/view/6451>> Acesso em: 30/10/2025.

GOMES, G.M.; DOWELL, M. C. **Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios: o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social**. Brasília: Ipea, Texto para Discussão 706, fev. 2000.

GUEDES, Kelly Pereira; GASPARINI, Carlos Eduardo. Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil. **Revista Economia Aplicada**, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 303-323, abr./jun. 2007.

GUERRA, L. F. A. **A efetividade da reforma tributária no combate à guerra fiscal entre os estados brasileiro**. Tese (Especialização em Orçamento Público) - Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal. Brasília, 2008.

GUIMARÃES, F.A. **Federalismo fiscal: descentralização e cooperação financeira intergovernamental**. Tese (Bacharel em Direito) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 55 p., 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 28. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais**. 2021. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais-2/> Acesso em: 16/10/2023.

KATZ, Eliz. *American federalismo and the challenges of the modern world*. In: CAGGIANO, Monica Herman Salem et RANIERI, Nina (Org). **As fronteiras do federalismo**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, p. 27-39, 2008.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Saraiva, 2012.

LIMA, A. C. da C.; LIMA, J.P.R. Programas de desenvolvimento local na região nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “Guerra Fiscal”. **Revista Economia e Sociedade**, Campinas, v. 19, n. 3, p. 557-588, dez. 2010.

LIMA, Natália Cruz da Silva; SANTOS, Benevenuto. O impacto da guerra fiscal para os estados e distrito federal na arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 06, Ed. 04, Vol. 14, p. 128-152. Abr. 2021.

LIMA, Rogério. Incentivo tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

LOBO, M. **Descentralização: cenário brasileiro pós-Constituição**. Centro de Estudos de Políticas Públicas, Rio de Janeiro, 10 p., 1993.

MACHADO, Graziela C. da Silva; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 3, n. 44, p. 473-498, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos. Incentivos e benefícios fiscais: diferença no Estado de direito desenvolvimentista. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 20, n. 120, p. 55-124, jan./fev. 2012.

MELO, Marcus André. Crise federativa, guerra fiscal e “hobbesianismo municipal”: efeitos perversos da descentralização. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 11-20, 1996.

MENDES, Marcos. **Federalismo Fiscal**. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, p. 421-461, 2005.

MENDONÇA, Jean Victor Veiga; FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. A natureza jurídica do incentivo fiscal referente à contribuição para o PIS e à COFINS na zona franca de Manaus. **Brazilian Journal of Development**. Curitiba, v. 8, n. 4, p. 31802 - 31813, apr. 2022. Disponível em: <<https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/47208>> Acesso em: 25/10/2023.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um novo enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. **Revista tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: editora Revista dos Tribunais, n. 104, mai./jun. 2012.

MILAGRES, Dênia Maria. Incentivos fiscais. **Revista de Ciência Política**. 1. ed. Rio de Janeiro, jul./set. 1986.

MORAES, José Vicente Pasquali de. **Incentivos Fiscais: Critérios De Concessão E Consequências De Seu Descontrole**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade Federal Do Rio Grande Do Sul, Porto Alegre, 2011.

MUSGRAVE, R. M. **The theory of public finance**. Nova Iorque: McGraw-Hill, 1959.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Econ. Aplic.**, São Paulo, v. 12, n. 4, p. 677-706, out./dez. 2008.

NEGRI, Afonso Neto. Guerra fiscal: evidências e políticas fiscais estaduais. **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 25, n. 9, 107 p., set. 1995.

NETO, Celso De Barros Correia. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. **Revista do Curso de Mestrado em Direito. Brasília**, v. 7, nº 2, p. 19-50, jul./dez. 2013.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Teorias da federação e do federalismo fiscal: o caso brasileiro. **Dspace ALMG**. Escola de Governo, Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, texto para discussão, n. 43, 2007. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.mg.gov.br/consulta/consultaDetalheDocumento.php?iCodigoDocumento=56815>> Acesso em: 07/12/2023.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. **PESQUISA & DEBATE**, São Paulo, v. 10, n. 2 (16), p. 110-138, 1999.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 1136 p., 2015.

PEREIRA, Carlos André Maciel Pinheiro; CÂMARA, Luana Lira da. A guerra fiscal no âmbito dos municípios: o fratricídio em torno do Issqn. **Revista Digital Constituição e Garantia De Direitos**, Natal, v. 13, n.1, ago./dez. 2020. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/21304>> Acesso em: 03/12/2023.

PERIUS, Kátia Cibele Graeff. **A concessão de incentivos fiscais estaduais e a nova lei de responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro**. 2002. 162 f. Dissertação (Especialização) - Departamento de Centro de Ciências Jurídicas, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Guerra Fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do supremo tribunal federal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, São Paulo, v. 13, p. 1-40, dez. 1999.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Ipea; Fundap, 1998.

REZENDE, F. C. Fatores políticos e institucionais nas teorias contemporâneas sobre expansão dos gastos públicos. **Revista de Economia Política**, v. 26, n. 2 (102), p. 274-289, abr./jun. 2006.

REZENDE, Fernando. **Federalismo fiscal e gestão pública**. In: DE NEGRI, J. A; ARAUJO, B. C; BACELETTE, R (Orgs). **Desafios da Nação: Artigos de apoio**, Volume 1. Brasília: Ipea, p. 203-228, 2018.

REZENDE, Fernando. Fundação Getúlio Vargas. **Revista de Economia Política**, Rio de Janeiro, vol. 15, nº 3 (59), p. 297-310, jul./set. 1995.

RODRIGUES, Luiz Fernando Rocha. **Incentivos fiscais: uma reflexão sobre a baixa utilização em projetos socioculturais**. 2008. 55 f. Dissertação (Especialização) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, MBE em Responsabilidade Social e Terceiro Setor, Rio de Janeiro, 2008.

RODDEN, Jonathan. Federalismo comparado e descentralização: sobre significados e medidas. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 9-27, jun. 2005.

SANTOS, L. G. **Direito tributário: a guerra fiscal e o impacto dos incentivos fiscais na economia dos estados**. Tese (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade São Judas Tadeu. São Paulo, 20 p., 2022.

SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 53.151, 17 mai. 1991. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. 1991. Disponível em: <<https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-53151-de-17-de-maio-de-2012>> Acesso em: 03/11/2023.

SCHWENCK, Camila Rocha. Federalismo cooperativo brasileiro e as políticas públicas sociais. **Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 79, p. 199-214, jan./jun. 2014.

SCHMITZ, Rosane Basei - **Os incentivos municipais como instrumentos fomentadores da economia local e os reflexos destes nas receitas municipais de Gramado-RS**. Tese (Bacharel em Direito), Universidade Federal de Santa Catarina. São Francisco de Paula, 2012.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, dez. 1999.

SILVEIRA, Matheus Torma da. **Competição tributária horizontal no Brasil: Uma abordagem de economia política moderna**. Tese (Pós Graduação em Economia). Faculdade De Ciências Econômicas, Universidade Federal Do Rio Grande Do Sul. Porto Alegre, 65 p., 2015.

SILVÉRIO, P. R. **Federalismo e guerra fiscal: uma análise dos fundamentos brasileiros**. Tese (Bacharel em Administração Pública) - Faculdade de Administração Pública, Universidade Federal de Lavras. Minas Gerais, 32 p., 2018.

SOUZA, Carem Ribeiro de. **A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS: isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados membros da Federação a revelia do Confaz e os problemas gerados pela Guerra Fiscal sob o ponto de vista das distorções ao comércio**. Tese (Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Pública), Escola de Direito de Brasília. Brasília, 2013.

TANZI, V. **Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects**. In M. Bruno e B. Pleskovic (eds), *Annual World Bank Conference on Development Economics* 1995. Washington, DC: World Bank, 1995.

TEDESCO, P. C. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem.** Tese (Mestre em Direito Tributário) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 174, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 464 p., 2011.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**, nº 15, jun. 1997.