



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**ASPECTOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS DESTINADOS
ÀS EMPRESAS DO LUCRO REAL E PRESUMIDO**

ORIENTANDA: ANA PAULA CONCEIÇÃO DE SOUZA
ORIENTADOR: PROF. Me. ERNESTO MARTIM S. DUNCK

GOIÂNIA
2022

ANA PAULA CONCEIÇÃO DE SOUZA

**ASPECTOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS
DESTINADOS ÀS EMPRESAS DO LUCRO REAL E PRESUMIDO**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOIÁS). Prof. Orientador: Me. Ernesto Martim S. Dunck.

GOIÂNIA

2022

ANA PAULA CONCEIÇÃO DE SOUZA

ASPECTOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS DESTINADOS
ÀS EMPRESAS DO LUCRO REAL E PRESUMIDO

Data da Defesa: _____ de _____ de 2022

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Me Ernesto Martim S. Dunck

Nota

Examinador Convidado: Leandro Alves da Silva

Nota

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus.

A todos da minha família que sempre estiveram ao meu lado me apoiando.

Aos amigos pela compreensão e paciência demonstrada durante o período do projeto

Agradeço ao meu orientador Prof. Ms Ernesto Martim S. Dunck por aceitar conduzir o meu trabalho de pesquisa.

A todos os meus professores do curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás pela excelência da qualidade técnica de cada um.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a minha mãe, Nilva Célia
Conceição de Souza.

EPÍGRAFE

“Eu sempre posso escolher, mas devo saber que, se não escolher, ainda estou escolhendo” Jean-Paul Sartre

RESUMO

O presente trabalho possui como principal objetivo correlacionar os aspectos legais e constitucionais da aplicabilidade dos incentivos fiscais destinados às empresas do Lucro Real e Presumido. Nesta monografia também será abordada e esclarecida toda a temática de efetividade tributária destes incentivos fiscais, assim como toda a hermenêutica dos desdobramentos da Guerra Fiscal entre os entes federados, guerra esta ocasionada pela concessão deste incentivos. Será demonstrado por intermédio dos tópicos arrolados no sumário toda a base legal e constitucional, considerando a realidade prática para adesão de cada Estado da Federação, e será demonstrado também os procedimentos legais prévios a outorga destes benefícios, considerando sempre a legislação vigente e os posicionamentos da Suprema Corte que versa sobre a constitucionalidade destas concepções e a revelia dos Conselhos.

Palavras chave: Guerra Fiscal, Incentivos, Segurança Jurídica e Constitucionalidade

ABSTRACT

The main objective of this work is to correlate the legal and constitutional aspects of the applicability of tax incentives for Real and Presumed Profit companies. This monograph will also address and clarify the whole issue of tax taxes and fiscal incentives, as well as the entire hermeneutics of the Fiscal War regimes between the federated entities, a war that is caused by the granting of these incentives. Through the provisions listed in the summary, the entire legal and constitutional basis will be demonstrated, considering the practical reality of adherence of each State of the Federation, and the legal procedures for granting these benefits will also be demonstrated, always considering the legislation in force and the positions of the Supreme Court that deals with the constitutionality of these conceptions and the revelation of the Councils.

Keywords: Tax War, Incentives, Legal Security and Constitutionality

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ASPECTOS GERAIS ACERCA DA ORIGEM DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	12
2. CONCEITOS E DISPOSIÇÕES RELEVANTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	16
2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
2.1.1 O fato gerador.....	17
2.1.2 O objeto	17
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	17
2.2.1 Impostos	18
2.2.2 Taxas	19
2.2.4 Empréstimo Compulsório.....	21
2.2.5 Contribuições especiais	21
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS SEUS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	23
3.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.....	26
3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica	26
3.1.2 Princípio da Legalidade Tributária	27
3.1.3 Princípio da Não Cumulatividade.....	28
3.1.4 Princípio da Anterioridade.....	28
3.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS.....	28
3.2.1 Simples Nacional	29
3.2.2 Lucro Real	29
3.2.3 Lucro Presumido.....	30
3.4 REQUISITOS LEGAIS PARA A CONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	31

3.4.1 A guerra fiscal entre os entes federados do brasil	33
3.4.2 A insegurança jurídica tributária frente as modulações de decisões	34
3.5 CONTROLE DO EQUILIBRIO FINANCEIRO DOS COFRES PÚBLICOS	35
CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	38

INTRODUÇÃO

Inicialmente serão abordados os aspectos gerais acerca dos desdobramentos históricos da incidência dos tributos no Brasil, relatando sobre o desenvolvimento do Sistema Tributário Nacional em meio às Constituições Federais que instituía, reestabelecia ou extinguiu tributos. A percepção acerca das mutações e inserções de nova legislação no ordenamento jurídico ao longo da história apenas servirá para deixar ainda mais claro os altos e baixos recorrentes que este sistema enfrentou.

Diante disso, os conceitos e disposições relevantes ao Direito Tributário terão ênfase em muitos pontos, visando expressar as qualidades e trazer significado as espécies e obrigações, mencionando toda a hermenêutica correspondente ao objeto de tributação e o fato gerador, assim como toda a caracterização sobre os impostos, as taxas, contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

A estrutura do Sistema Tributário Nacional será analisada desde os primórdios de sua origem até a sua inserção na Constituição Federal de 1988. A repartição tributária entre os entes federados, o comportamento rígido da legislação e a busca pela harmonia entre contribuinte e administração pública também terá enfoque principal, uma vez que se faz necessário relacionar as normas previstas neste ordenamento com os princípios constitucionais que norteiam a liberdade dos cidadãos frente ao poder do Estado.

É de conhecimento que, a concessão dos incentivos fiscais, mais conhecidos como benefícios fiscais, refere-se a um conjunto de políticas públicas que busca promover o desenvolvimento econômico de regiões que, por vários motivos alheios, possuem baixo índice de desenvolvimento. Sendo assim, por meio da concessão de isenções, crédito outorgado, redução de base de cálculo e termo de acordo de regime especial, o Estado busca fomentar a região.

Neste sentido, o presente trabalho tem como principal objetivo retratar de forma investigativa e concentrada a legislação constitucional e infraconstitucional, a fim de atestar que a concessão destes incentivos possui expresso amparo legal. Sabemos que, pelo menos no âmbito estadual, há legislação especial que norteia a aplicabilidade desses

incentivos, entretanto, se há base legal suficiente para tal, por qual motivo ainda existe tanta insegurança jurídica frente as declarações de inconstitucionalidade?

Em meio aos desdobramentos desta “Guerra Fiscal” sempre surge os seguintes questionamentos: Quais os requisitos para a constitucionalidade destes incentivos e quais são os atributos necessários para a determinação da inconstitucionalidade? Antes das concessões, é realiza-se um estudo econômico acerca do impacto que essa dispensa de receita causará aos cofres públicos? Existe expresse amparo constitucional para a concessão destes incentivos? O que torna viável esta concessão?

Diante de tantas indagações, se faz necessária a busca por esclarecimentos sobre a concessão de incentivos, esclarecimentos esses que poderão ser levantados por meio de posicionamentos e decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. É preciso desvendar e evidenciar esses pontos que ainda assolam o contribuinte, que através de muito esforço, apenas busca legalmente reduzir a carga tributária incidente em suas operações.

. Sabemos que há importante correlação entre os preceitos da contabilidade tributária e a legislação vigente, uma vez que relaciona e contribui significativamente para a avaliação dos impactos sociais causados pela concessão desses incentivos. Aqui surge outro questionamento importante que norteia esta monografia: A responsabilidade social é impactada com essas concessões? Este principio é observado nas análises de impactos econômicos?

Todos estes questionamentos poderão ser esclarecidos ao longo deste trabalho, que busca demonstrar de forma clara e precisa as raízes legais, assim como demonstrar também os preceitos constitucionais destes incentivos aplicados a empresas do lucro real e presumido. É sabido que o Estado dispõe de capacidade constitucional para promover o desenvolvimento econômico regional, concedendo na maioria das vezes incentivos para maximizar áreas com baixo desenvolvimento, entretanto essas concessões possuem limitação.

Nesta monografia, a metodologia de pesquisa utilizada foi a descritiva, pois se baseia integralmente na análise de assuntos teóricos, pelo uso e interpretação de livros, artigos e trabalhos acadêmicos que já abordam o assunto. Realizou-se um estudo

complexo, mas ao mesmo tempo benéficos para a compreensão da influência das declarações constitucionais e inconstitucionais.

1. ASPECTOS GERAIS ACERCA DA ORIGEM DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Tomando como base uma análise minuciosa realizada na estrutura do Sistema Tributário da República Federativa do Brasil, podemos apontar a herança de fortes indícios de colaboração da sistemática tributária do período imperial, sistemática esta que vigorou até meados da década de 30. Neste período, a economia se baseava na agricultura, que era uma das principais fontes das receitas públicas da época, perdendo apenas para o imposto de importação, que correspondia a 2/3 de toda a receita pública.

A completa organização da sistemática imperial fez com que a Constituição Federal de 1891 recepcionasse todo o ordenamento tributário vigente, realizando apenas pequenas adaptações. Esta recepcionalidade não ocorreu com a adoção do regime federativo, momento que surge a necessidade de dotar os Municípios de autonomia financeira, realizando alterações bruscas, como por exemplo, a separação das fontes tributárias.

Neste segundo momento da sistemática histórica do Direito Tributário, concedeu-se ao governo central (União) a competência privativa do imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e as taxas de correios e telégrafos federais; aos Estados, foi concedida a autonomia para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões.

Em 1892, o governo instituiu o imposto sobre o fumo, com a finalidade de tributar fluxos internos e estender essa tributação também a demais produtos. No ano de 1924, instituiu o imposto sobre a renda, com a finalidade de tributar as fortunas. Com o início da Primeira Guerra Mundial, o Estado se viu obrigado a ampliar ainda mais essa incidência, de forma que inicializou a tributação das bases domésticas, o que acarretou na busca ainda maior por receitas.

Essa busca por receitas demonstrou notório crescimento da tributação incidente sobre os produtos da área do consumo e sobre os rendimentos, havendo uma queda significativa na arrecadação do imposto de importação. Após o término da guerra, houve a retomada do crescimento na arrecadação dos impostos de importação, entretanto a sua receita ainda continuava menor que os períodos anteriores.

Cabe ressaltar que outro tributo com grande relevância nesta história é o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões, este último de competência Municipal, tendo grande relevância para a arrecadação tributária desde a sua instituição.

A Constituição de 1934 traz diversas alterações na estrutura tributária nacional, alterações essas relacionadas as orbitas estaduais e municipais, houve aqui a predominância dos impostos internos com incidência sobre os produtos, nascendo assim a competência tributária dos Estados para decretar sobre os tributos incidentes sobre vendas e consignações. Neste momento da história, temos também a proibição da incidência do imposto de exportação nas operações interestaduais e a concessão de competência legislativa aos Municípios, para que pudessem legislar sobre determinados tributos.

A Carta Magna de 1937, de forma diversa da Constituição de 1934, traz pequenas modificações ao Sistema Tributário Nacional. Nesta nova era, os Estados perdem a competência tributária privativa de tributar o consumo do combustível e recebe a área residual, ficando assim isento da necessidade de repartição da arrecadação. Ainda neste momento, dos Municípios retirou-se apenas a competência de tributar a renda dos produtores rurais, o que de certa ocasionou impacto.

A Constituição de 1940 traz a vedação constitucional da tributação do carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes e inclui para a União a competência privativa para tributar o imposto de produção, o consumo, a importação, a exportação e o comércio.

A Constituição de 1946, também conhecida por realizar fortes modificações na descrição das rendas e no sistema de transferência dos impostos, não realizou alterações na estrutura tributária, contudo todas as mudanças que trouxe consigo causaram impacto significativo para os entes federados.

A Emenda Constitucional nº 5 por sua vez, trouxe significativas medidas de incorporação da nova Constituição, uma vez que atribuiu aos Municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou a participação sobre o imposto de renda de 10% para 15%. Esta emenda também transferiu a competência para tributar a transmissão de propriedade *inter vivos* do Estado para o Município, o que posteriormente acarretou efeito contrário do que se espera.

Em 1950 o Governo Brasileiro investe no desenvolvimento industrial e cria o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), onde no ano de 1952 ofertou pactos financeiros e cambiais como atrativo de investimento estrangeiro para o país. Todo esse investimento e pactuação acarretou insuficiência na carga tributária do país e de certa forma impossibilitou a manutenção das receitas que o Estado já dispunha.

Em 1963 criou-se a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda para que fosse realizada a reorganização e modernização da administração fiscal, momento que ocorreu também uma revisão no sistema tributário. Após a revisão, em 1964 é implantado um novo Sistema Tributário Nacional, contribuindo de forma imediata para as finanças federais e atendendo as reclamações de alívio tributário.

Com a Emenda Constitucional nº 18/65, ocorre a incorporação das alterações ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Promulgada a Constituição Federal de 1988, temos a implementação do processo participativo político e a condução do processo de criação dos tributos, muito embora as decisões, ainda que tecnicamente informadas, possuíam caráter eminentemente político

O Estado brasileiro é caracterizado mundialmente pelo populismo e pelo financiamento dos programas sociais que buscam estabelecer de forma igualitária o acesso à saúde, educação e a cidadania. O Sistema Tributário Brasileiro traz consigo a marca da efetividade, pois dispõe de excessiva legalidade para a arrecadação dos tributos que custeiam toda a assistência social.

É sabido que, no que se refere às finanças públicas, não é prudente ao Estado a ocultação da aplicabilidade dos valores, uma vez que isso fere a lei da transparência. Contudo, ainda com a transparência das receitas públicas, que dispõe de previsão legal expressa, ainda há pontos de relevante atrito, como por exemplo o desvio de dinheiro dos cofres públicos que torna a população insatisfeita.

É de suma importância ressaltar, no que se refere ao pagamento de tributos, que os contribuintes não são desfavoráveis a este ônus, são apenas desfavoráveis a discrepância entre a qualidade dos serviços disponibilizados e os valores que são recolhidos, não se encontra aqui satisfação no bem-estar-social. O que foi ressaltado aqui se verifica com clareza na fala de Machado (2010, p.30), "[...] o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe em serviços públicos essenciais dos quais carece, tais como educação, segurança e saúde [...]".

Neste sentido, para um melhor entendimento acerca da apuração dos tributos e dos impactos causados pela alta carga tributária, temos a Contabilidade, ramo que por intermédio da legislação tributária e dos seus resultados de exercícios e patrimônio, demonstra resultado exato das apurações. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) em seu Art. 96 dispõe sobre o conceito de Legislação Tributária.

CTN - LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966
Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Independentemente da concordância ou não com a carga tributária imposta, cabe ressaltar que ela é estabelecida por lei e deve ser cumprida pelo contribuinte, sendo possível a adesão aos meios legais disponíveis para redução.

2. CONCEITOS E DISPOSIÇÕES RELEVANTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional em seu Art.3º conceitua legalmente Tributos e em seu Art. 5º traz a sua natureza jurídica, observamos:

CTN - LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966
Art 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não consta sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
Art. 5º - A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
OII – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Quando o CTN menciona que a prestação necessita ser pecuniária, refere-se a obrigatoriedade de o tributo ser pago na forma de moeda corrente, admitindo-se em alguns casos, por exceção, o pagamento mediante a entrega de bens. A expressão “moeda corrente” refere-se a moeda que exprime valor no país, o que deixa ainda mais claro na legislação a inadmissibilidade de qualquer outra forma de prestação pecuniária.

A referida previsão legal menciona ainda que a obrigação independe da vontade do contribuinte, pois se trata de uma prestação compulsória e que não serão considerados como tributos os pagamentos decorrentes de infração normativa ou descumprimento de lei. (OLIVEIRA “e outros” 2014). O tributo dispõe de atividade vinculada estabelecida previamente pelo Estado, logo sua cobrança deve advir do ente público, representado pela União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios.

O fato gerador do tributo será sempre determinado pela sua natureza jurídica, para uma melhor demonstração, tomamos como exemplo o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), onde seu fato gerador é a prestação de um serviço, logo o serviço prestado é a sua natureza, que o torna tributável.

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Tomando como base as disposições doutrinárias Harada e “outros” (2010), a conceituação de obrigação tributária pode ser extraída de seus elementos constitutivos, quais sejam a lei, o fato, os sujeitos, a prestação e o objeto. Entende-se ainda como a relação tributária estabelecida entre Direito Público, onde neste polo encontra-se o Estado como sujeito ativo, e o contribuinte, sujeito passivo responsável pela prestação do objeto exigido.

2.1.1 O fato gerador

Entende-se por fato gerador da obrigação tributária a situação definida em legislação específica e necessária para sua ocorrência. Nesta previsão legal será conceituado o “fato” que dá origem a obrigação de pagar o tributo. No Código Tributário Nacional o fato gerador encontra-se conceituado no Art. 114, inciso II.

LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966
Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
(...)
II - que definem novas hipóteses de incidência;

2.1.2 O objeto

Conforme dispõe Harada e “outros” (2020, p. 1), o objeto representará as obrigações tributárias que o contribuinte está sujeito a pagar, que resumidamente consiste no pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa imposta por não atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (obrigação acessória).

2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O Art. 5º do Código Tributário Nacional dispõe sobre as espécies tributárias existentes, sendo elas: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria. Contudo, a Constituição Federal de 1988 em seu Art. 145 dispõe de cinco espécies tributárias, o que insere no CTN mais duas espécies, sendo elas as Contribuições Especiais e Empréstimo Compulsório.

CTN - LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Há entendimento doutrinário desfavorável para a recepção das Contribuições Especiais e Empréstimo Compulsório no CTN, entretanto o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que, independentemente das diversas linhas doutrinárias existentes, o nosso ordenamento jurídico adotou a Teoria Quimpartite, onde é considerado como tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório.

2.2.1 Impostos

O Conceito de imposto encontra-se discriminado no Art. 16 do Código Tributário Nacional, e pode ser entendido como a obrigação tributária que dispõe de um fato gerador independente de qualquer atividade estatal específica. Isto significa que, independentemente de contraprestação pecuniária estatal, o erário é conduzido singularmente ao contribuinte.

CTN - LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966
Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O tributo será devido com a ocorrência do fato gerador, ele é responsável por trazer a tona todas as exigências do ônus ao contribuinte, com incidência sobre a sua manifestação econômica. Borba (2003, p.29) em sua obra dispõe que “os impostos, sempre que possível, têm caráter pessoal e são calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.

No que se refere as competências tributárias de instituir tributos, a Constituição Federal de 1988 se encarregou de realizar de forma explícita e específica a separação em quatro entes, sendo eles: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O Artigo 153 da CF/1988 estabelece quais impostos serão de competência da União, ou seja, quais estão relacionados aos interesses federais, a exemplo o PIS, COFINS e CSLL.

No Artigo 147 c/c 155 temos o rol de tributos que pertencentes aos Estados e ao Distrito Federal respectivamente, visto que eles também dispõem de competência para tributar. O artigo 156 também da CF/1988 por sua vez, dispõe dos tributos de competência municipal. Nas palavras de Machado 2004, p.255 (..) é indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência.

É de suma importância ressaltar que, muito embora cada ente federativo disponha de competência privativa para instituir tributos, tendo a União inclusive competência para instituir os tributos residuais previstos no inciso I e II do artigo 154 da Constituição federal, entretanto todos esses impostos necessitam estar em concordância com as disposições legais do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

2.2.2 Taxas

As taxas são espécies do gênero tributo e tem vinculação direta com as contraprestações realizadas pelo contribuinte. Elas funcionam de forma retributiva,

isto é, retribui ao erário as verbas que utiliza. Com entendimento favorável ao que foi falado, OLIVEIRA (2014, p. 26) compactua com o mesmo entendimento quando diz que: “os contornos da definição constitucional deixam claro que as taxas são tributos retributivos ou contra prestacionais, uma vez que não podem ser cobradas sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.”.,

A criação das taxas foi necessária para corrigir imperfeições deixadas pela utilização dos impostos, elas são instituídas por Lei Ordinária e, a depender da relevância da urgência, poderá ser instituída também por Medida Provisória, conforme às disposições legais previstas no artigo 62, §3º, da Constituição Federal, não há restrição de ente federado para instituir as taxas, podendo ser criada por qualquer um dos quatro.

A esta espécie de tributo temos referência expressa no artigo 145, inciso II da CF/1988, bem como o artigo 77 do CTN, que dispõe de duas modalidades taxativas no corpo da sua previsão legal, sendo elas: Taxa de Poder de Polícia e a Taxa de Serviço Público Divisível e Específico. No ordenamento jurídico do Brasil as Taxas tem como base principal os Princípios da Legalidade e a Anterioridade, o que nos faz entender a obrigatoriedade de previsão legal expressa para a sua cobrança.

2.2.3 Contribuições de Melhoria

O conceito de contribuição de melhoria está previsto no Artigo 81 do Código Tributário Nacional e se resume a uma contribuição cobrada pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em decorrência da valorização imobiliária advinda de alguma obra pública que acarretou o acréscimo de valor ao imóvel. A origem das contribuições de melhoria se deu pela vedação do enriquecimento sem causa, por este motivo elas foram criadas de forma que visasse retribuir o erário pela valorização de bens.

LEI Nº 5.172 DE 25 DE OUTUBRO DE 1966
Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e

como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Assim como as taxas, as contribuições de melhoria são estabelecidas por intermédio de lei ordinária, que a depender da urgência e necessidade da vigoração, poderá ser instituída também mediante Medida Provisória.

2.2.4 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório é uma espécie tributária que apenas a União dispõe de competência para instituí-lo. Não sendo bastante apenas a competência, necessitamos também de uma hipótese prevista na Constituição Federal, como por exemplo estado de guerra e calamidade pública. Esta espécie tributária não se sujeita aos princípios da noventena e da anterioridade. De forma mais formal, podemos verificar a conceituação desta espécie tributária no artigo 148 da Constituição Federal e a sua aplicabilidade no artigo 150, inciso III, alínea b do Código Tributário Nacional.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988
 Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
 I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
 Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição."

2.2.5 Contribuições especiais

As contribuições sociais são instituídas pela União mediante Lei Ordinária e estão previstas no art. 149 da CF/88. Estão divididas como: Contribuição para Custeio de Iluminação Pública (COSIP/CIP), Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE) e Contribuições de Interesse de Categoria Profissional e Econômica.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988
 Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias

profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-A. Quando houver deficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o deficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do deficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Entendemos como Contribuições Sociais são espécies tributárias que possuem destinação específica investimento na seguridade social relativos à educação e saúde. As Contribuições de Interesse de Categoria Profissional e Econômica por sua vez, possui relação direta com a filiação direta de trabalhadores a sindicatos. A Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE), não menos importante, intervém de forma que venha a somar recursos para a situação econômica social.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS SEUS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Conforme dispõe Machado (2006, p. 1) em sua obra, a conceituação de sistema possui associação direta a um conjunto composto por diversos elementos, elementos estes que se encontram relacionados e organizados entre si de forma interdependente. O marco inicial do Sistema Tributário Brasileiro ocorre com a imersão da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, fazendo alusão direta a inferioridade dos Estados membros e Municípios e colocando fim a federação.

Outro marco importante foi o advento a Magna Carta de 1988, que com a realização de diversas mudanças nas disposições legais do Código Tributário Nacional, foi a introdução da repartição tributária dos impostos entre os quatro entes federados para que, desta forma, fosse partilhado o produto de arrecadação proporcionalmente a sua capacidade orçamentária. De acordo com (Silva 2009, p. 642)

Designa-se por “sistema tributário” o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efetivos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos, que não a simples nomenclatura tributária. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes.

Na repartição tributária dos impostos, a União teve maior destaque se sobressaindo entre os demais entes federados, tendo como base que a ela foram concedidas 7 espécies tributárias, dentre elas as contribuições especiais, os impostos extraordinários, os impostos de competência residual, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as taxas, enquanto aos Estados, o Distrito Federal e aos Municípios foram concedidas apenas três espécies tributárias para cada um.

Nas palavras de Carvalho (2009, p. 1), normativamente falando, podemos observar que o sistema constitucional brasileiro de 1988 dispõe de normas de

estrutura e comportamento rígido, de forma que busca estabelecer a organização do Estado e evitar as alterações constitucionais e a racionais dos conjuntos normativos e sistemáticos, mantendo a essência das regras principais que norteiam a Carta Magna.

O Sistema Tributário Nacional do Brasil é entendido como um subsistema da sistemática constitucional, dispondo de medidas que trata dos poderes do Estado frente a tributação e sobre as medidas a serem adotadas nas hipóteses de infringência do que está estabelecido.

Busca-se a todo momento estabelecer um vínculo de harmonia entre os cidadãos e a Administração Pública brasileira, visto que se busca a todo momento relacionar as normas previstas no sistema tributário nacional com os princípios constitucionais que norteiam a liberdade dos cidadãos frente ao poder do Estado.

Sendo completo e autoexplicativo em sua espécie normativa, o Código Tributário Nacional dispõe de poucas disposições legais a serem abordadas pelo legislador infraconstitucional SILVA (2009, p.642). Essa amplitude é consequência de um Estado que assume o compromisso de além de arrecadar receitas que ingressam aos cofres públicos, normatizam ideias que buscam estabelecer objetivos fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 em seu texto constitucional autoriza os legisladores, pessoas de direito público interno, a instituir os tributos que foram constitucionalmente reservados a cada ente federado, dessa forma o legislador exerce a competência legislativa tributária consolidando o que foi denominado de Federalismo Fiscal.

Compreende-se o federalismo tributário no campo do direito Tributário por intermédio das relações intergovernamentais que marcaram o desenvolvimento do federalismo, tomando como base a forma como os entes federados se relacionam financeiramente, cada um com sua autonomia e reponsabilidade sobre a aplicabilidade dos recursos, de forma que forneça ao público bens e serviços. (CANOTILHO, 2013, p.1).

Nas palavras de Schoueri (2019, p. 1), ao instituir tributos o Estado produz os seguintes efeitos na economia: (a) alocativos: Com os reflexos da divisão dos recursos que serão utilizados no setor público e no setor privado, ocorre a indução de comportamentos, o que deverá ser considerado nas decisões tomadas pelo agente econômico; (b) estabilizadores: tomando como base a política fiscal, ela será formulada para alcançar mais empregabilidade, estabilidade na precificação e equilíbrio nos pagamentos, o que se busca acarretar desta forma um crescimento econômico; (c) distributivos: Visando reduzir as desigualdades sociais, o governo realiza a redistribuição da renda.

É de suma importância ressaltar que a política fiscal também se faz necessária para que, por intermédio do conjunto de medidas de arrecadação estabelecidas pelo Governo, ocorra a arrecadação de receita suficiente para quitar as despesas do Estado, de forma que esteja sempre equilibrando os recursos financeiros e contribuindo com a estabilidade do desenvolvimento econômico dos investimentos públicos.

O tributo não possui como única finalidade atender as despesas do Estado, serve também como instrumento extrafiscal, intervindo sobre o domínio econômico de determinadas áreas, com a finalidade de estimular ou desestimular determinadas condutas GOVERNO FEDERAL (2020, p.1)

No âmbito dos efeitos extrafiscais, surge o que denominamos de incentivos fiscais, que possuem como objetivo principal induzir o comportamento do contribuinte no momento da escolha do local do seu estabelecimento empresarial, já que desta forma o Estado consegue promover maior arrecadação tributária de um ente federado, concedendo a determinado grupo empresarial isenções ou reduções de base de cálculo em impostos diretos ou indiretos.

Contudo, cabe ressaltar que se estes incentivos forem concedidos em discordância com o texto constitucional, ocasiona o que denominamos por “Gerra Fiscal”. A “Guerra fiscal” se refere, em termos econômicos, a disputa fiscal entre os entes federados para controlar as práticas não-cooperativas.

3.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constituem instrumento fundamental da compreensão e interpretação da sistemática normativa, define a a lógica e a racionalidade, constituindo seu sentido harmônico (MELLO, 2002, p. 807). Neste mesmo sentido destaca Carvalho (2009, p. 1) quando menciona a relevância dos princípios para o direito tributário:

Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Por essa razão, decidindo o legislador ordinário criar novo tributo ou alterar a disciplina daqueles já existentes, deve agir em perfeita consonância com os princípios constitucionais gerais e com os especificamente destinados ao âmbito tributário.

Diante do exposto, cabe a nós conceituar os princípios com maior relevância no ordenamento jurídico tributário, visto que sobre eles há incidência de toda a sistemática normativa tributária, dispondo ainda de grande relevância para o tema abordado.

3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é um princípio com valor constitucional, conforme já depreendido em julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, como exemplo desses julgamentos podemos citar o da Medida Cautelar nº 2.900-RS, do Mandado de Segurança nº 24.268/MG e do Mandado de Segurança nº 22.357/DF. Estamos nos referindo aqui a um princípio que abarca e serve de base para diversos outros princípios, tais como da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e da anterioridade.

[...] os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança são elementos conservadores inseridos na ordem jurídica, destinados à manutenção do status quo e a evitar que as pessoas sejam surpreendidas por modificações do direito positivo ou na conduta do Estado, mesmo quando manifestadas em atos ilegais, que possa ferir os interesses dos administrados ou frustrar-lhes as expectativas. (COURO E SILVA, 2017, p.1)

Temo como principal objetivo deste princípio a promoção da estabilidade do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito. É caracterizado ainda pelo reconhecimento da importância da previsibilidade dos atos públicos de forma que assegure a coerência dos atos praticado pelo Estado. Podemos dizer que este princípio se baseia em resguardar a confiança do cidadão frente aos atos praticados pelo Poder Público. (SILVA, 2020, p.1)

3.1.2 Princípio da Legalidade Tributária

O Princípio da Legalidade possui disposição legal expressa na legislação, podemos verificar a menção nos artigos 5º, inciso II, e 37, caput, ambos da CF/88.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988
 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
 II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei
 (...)
 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

O principal objetivo deste princípio constitucional é combater, por intermédio de mecanismos próprios, todo e qualquer ato antidemocrático e autoritário do Estado. Neste sentido, dispõe que apenas mediante previsão legal anterior ao ato, o indivíduo será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, de forma que, caso uma conduta não tenha previsão legal expressa que o impeça de realizar, ela não será proibida de ser praticada.

No ramo do direito tributário, tal princípio encontra-se disciplinado no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), que diz que apenas a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua intuição, o objetivo deste artigo é limitar o poder do Estado de tributar.

3.1.3 Princípio da Não Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade possui previsão constitucional e está previsto nos artigos 153, §3º, II e 155, §2º, I da CF/88. Ele faz referência aos impostos que incidem sobre o consumo e sobre todo o ciclo de produção e tem como principal objetivo evitar o recolhimento do tributo sobre ele mesmo. Neste sentido, este princípio consiste no sistema de creditamento que tem como base evitar a incidência de um mesmo tributo sobre ele mesmo.

3.1.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade está previsto no artigo 150, inciso III, alínea b da na Contribuição Federal de 1988. Se resume basicamente a evitar surpresa ao contribuinte, estipulando a fixação de um lapso temporal de 90 dias para a figuração normativa de uma lei.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

3.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Entende-se por regime tributário o conjunto de leis que determinarão a forma como a empresa realizará o pagamento dos tributos obrigatórios. É através da escolha do regime tributário que podemos determinar o percentual de incidência dos impostos, a base de cálculo dos tributos federais e quais incentivos fiscais que poderão ser aplicados.

O Brasil dispõe de três regimes tributários, os quais as empresas poderão se enquadrar ou não de acordo com a sua atividade econômica. Para o melhor entendimento, vamos discorrer um pouco sobre cada um deles.

3.2.1 Simples Nacional

O regime tributário simples nacional está regulamento pela Lei Complementar nº 123 de 2006, esta lei foi responsável por regulamentar o regime simplificado que estabelece as disposições gerais para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, sendo considerado um regime tributário diferenciado devido aos baixos índices de incidência e por conceder condições especiais para os impostos do âmbito Federal, Estadual e Municipal.

Cabe ressaltar que o limite de faturamento do simples Nacional atualmente é de 4,8 milhões, o que significa dizer que as empresas optantes por este regime podem faturar em média 400 mil por mês. Este regime tributário, assim como os demais, é opcional ao contribuinte, podendo a empresa optar por aderir-lo ou não.

Neste regime tributário temos a abrangência dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS. Por via de regra geral estão inclusos neste regime de tributação esses tributos, contudo para as indústrias que se enquadram na faixa de faturamento já mencionada acima, temos também o IPI, Imposto sobre Produto Industrializado.

3.2.2 Lucro Real

Este regime tributário está regulamentado pelo Decreto nº 3.000/99 e podem optar por aderir a este regime de tributação as empresas que faturaram uma renda superior a setenta e oito milhões ao ano, ou sendo mais específica, empresas que tenham faturado a média de seis milhões e quinhentos reais por mês.

Neste regime tributário há previsão legal para a aplicabilidade de incentivos fiscais, como por exemplo o Programa de Alimentação dos Trabalhadores (PAT), Doações ao Fundo de Direitos da Criança e do Adolescente e Atividades de Meio artístico.

Conforme disposto no artigo 247 do Decreto nº 3.000/99, podemos conceituar o Lucro Real como o regime tributário que incide sobre o lucro líquido do

período de apuração ajustado pelas adições, deduções ou compensações especificadas nesta previsão legal. Estes ajustes sobre o lucro têm como base a legislação do imposto de renda, que suas disposições detalhadas na Lei nº 8.541/1992.

3.2.3 Lucro Presumido

As disposições legais que regem a sistemática do regime tributário Lucro Presumido está regulamentado no artigo 516 a 528 do Decreto nº 3000./1999 (Regulamento do Imposto de Renda) e se resume a uma forma simplificada de determinar qual será a base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social (CSLL), o quais se baseiam em uma margem de lucro pré-fixada que vai variar em conformidade com a atividade exercida pela empresa.

Conforme dispõe BRASIL (2014), poderão optar por este regime as empresas que no ano regente tenham auferido a receita bruta igual ou inferior a setenta e oito milhões de reais, o equivalente a seis milhões e quinhentos mil reais multiplicado por doze meses.

3.3 INCENTIVOS FISCAIS

O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g, dispõe que cabe a Lei Complementar regulamentar a forma como os Estados e o Distrito Federal concede as isenções, as reduções de base de cálculo e demais incentivos fiscais que cogitarem ser necessários, não necessitando de prévio consentimento dos demais entes federados, muito embora esteja sujeito a apreciação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O CONFAZ é o órgão deliberativo responsável por promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal, buscando sempre promover a harmonização tributária os Estados, evitando conflitos internos e concorrência desleal.

As abstenções de impostos pelos entes federados se resumem basicamente na concessão do crédito presumido, anistia, alíquota reduzida, isenção, redução de base de cálculo, anistia e acordos promovidos entre o contribuinte e o ente

federado, para que desta forma seja concedido tratamento diferenciado em determinadas operações. Para o melhor entendimento e compreensão, vamos a diferenciação:

- a) Crédito Presumido:** É um benefício fiscal concedido por operação realizada apelo contribuinte. É um mecanismo de desonerar o contribuinte da carga tributária incidente na respectiva operação. Ocorre aqui uma presunção de créditos sobre o montante apurado pelo contribuinte, sendo o abatimento calculado sobre a estimativa de lucro da empresa. (TAX, 2012, p.1)
- b) Anistia:** Está previsto no artigo 180 do Código Tributário Nacional e se refere ao perdão de uma penalidade imposta. Tomando como base as palavras de FABRETT (2012, p.1), “(...) este benefício será concedido para as multas ou demais penalidades pecuniárias. Não podendo ser aplicada para demais crimes ou contravenções (...)’.
- c) Redução de base de cálculo ou alíquota:** São concedidos por atos da administração pública tributária com a finalidade de reduzir a carga tributária de determinadas áreas da economia, podendo ocorrer de forma isolada ou associada. TESOURO NACIONAL (2011, p.1)
- d) Termo de acordo de regime especial (TARE):** Mediante Requerimento realizado ao Secretário da Economia do Estado, após análise realizada sobre a atividade econômica exercida pela empresa, será emitido despacho contendo a descrição sobre o benefício que foi requerido, em caso positivo, a depender das disposições legais de cada ente federativo, deverá ser renovado a cada ano.

3.4 REQUISITOS LEGAIS PARA A CONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Os benefícios fiscais possuem recepionalidade expressa na Constituição Federal do Brasil, conforme pode ser verificado no artigo 151, inciso I. Funciona como

um estimulante no comportamento econômico das instituições privadas e tem como principal objetivo fomentar a economia de determinadas regiões, fazendo com que esta região alcance equilíbrio econômico frente as demais. Os benefícios fiscais são utilizados como instrumentos onde a administração pública, por intermédio de previsão legal expressa, renunciam ou reduzem o ônus do recolhimento do tributo, possuindo um diferencial atrativo a fim de induzir comportamentos do contribuinte.

Estes benefícios buscam ainda concretizar um dos objetivos principais da Carta Magna, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, busca também o fortalecimento do desenvolvimento regional e nacional com a suplementação de uma economia que se encontra prejudicada (TORRES, 2005). Nos termo do art. 155, § 2º, XII, "g" da CF/88, para que um benefício ou incentivo fiscal seja considerado constitucional, deverá estar em concordância com os preceitos relacionados na Constituição, bem como os requisitos expostos lá. Neste sentido, para o melhor entendimento, vamos abordar sobre eles:

- a) Publicação de própria independentemente de ser federal, estadual ou municipal, desde que regulamente exclusivamente a matéria relativa a benefício ou incentivo fiscal (artigo 150, § 6º da CF/88)
- b) Ter sido celebrado mediante convênio perante o CONFAZ (Lei Complementar nº 24 de 1975)
- c) Ter ocorrido deliberação entre os entes federados (Art. 155, § 2º, XII, "g" da CF/88)

Percebe-se aqui que os entes federados não dispõem de competência tributária para, de forma isolada, instituir leis concessivas de benefícios ou incentivos fiscais. Isto ocorre porque os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dever proteger o pacto federativo, assim como buscar evitar o que denominamos de "Guerra Fiscal".

A poder de intervenção econômica concedida ao Estado é mínima, podendo realizar apenas intervenções fiscais indiretas, visando promover o planejamento, incentivo e a fiscalização. (BELEIRO, 2013, p.1)

A inconstitucionalidade dos benefícios fiscais ocorre quando, os Estados que já se encontram com uma boa realidade econômica, concedem benefícios de forma irregular. Desta forma, acaba atraindo mais investimentos em comparação a outras unidades federadas, acarretando baixo desenvolvimento regional e desequilíbrio econômico.

3.4.1 A guerra fiscal entre os entes federados do Brasil

Denominamos como “Guerra Fiscal” a tensão que ocorre entre os entes federados devido às concessões e vantagens tributárias que, muito embora viabilize benefícios significativos para as empresas e para o Estado onde elas estão estabelecidas, reduzem significativamente o preço da mercadoria de forma que acarrete uma desleal concorrência comercial e econômica entre as organizações empresariais que exercem a mesma atividade econômica das que dispõem de algum benefício fiscal.

Cabe ressaltar que, quando um Estado concede benefícios fiscais de forma irregular, além dos impactos que já ressaltamos anteriormente, ele provoca desnível econômico para com os demais entes da federação, visto que acaba atraindo mais investimentos em detrimento de outras regiões, o que acarreta o que denominamos de desequilíbrio econômico.

Para controle dos benefícios fiscais estaduais temos o COFAZ, que é um órgão colegiado, formado por Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, que por intermédio de reuniões celebram os convênios que norteiam as de. isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS.

Os convênios possuem natureza autorizativa e tem força de Lei Complementar de, tratados e convenções internacionais e dos decretos, conforme dispõe o artigo 100, IV do CTN. Devido a essa força normativa que dispõe, necessita ainda de validação das casas legislativas.

No que se refere a essa natureza autorizativa dos convênios, o Supremo Tribunal Federal em decisão proferida no RE 635.688 entendeu que somente o

convênio não é suficiente para conceder benefícios fiscais, pois muito embora seja concedido por intermédio de celebração realizada pelo CONFAZ, os Estados deverão promover a regulamentação mediante lei específica, com a finalidade de atender ao princípio da legalidade GOVERNO FEDERAL (2022, p.1).

3.4.2 A insegurança jurídica tributária frente as modulações de decisões

A insegurança jurídica dos contribuintes ocorre quando, a norma responsável por regulamentar a relação tributária entre o contribuinte e o Estado, por não obedecer aos critérios constitucionais já mencionados neste trabalho, é declarada nula pelos vícios que possui, sendo desta forma levada a julgamento pelo Poder Judiciário, fazendo com que os contribuintes que utilizam esse incentivo sejam prejudicados de diversas formas.

O contribuinte fica prejudicado porque, ao aderir o benefício fiscal possuía expectativas de retorno do investimento e pensou estar amparado pelo princípio da presunção de legitimidade dos atos administrativos. (LENZA, 2019, p. 1188)

Com a perda do benefício fiscal o contribuinte fica sujeito às sanções administrativas, como por exemplo ter que devolver aos cofres públicos o valor que deixou de recolher em detrimento do incentivo fiscal que utilizava. Essas situações constrange e frustra o contribuinte, visto que há perda de estabilidade normativa estatal, além da perda de patrimônio e da capacidade de planejamento financeiro e econômico do estabelecimento empresarial. (VENOSA, 2020, p. 449)

Tomando como base o princípio da confiança legítima, surge a necessária modulação dos efeitos da decisão para ex nunc, isto é, apenas será admitido como válida os atos praticados por ato inconstitucional até a data do julgamento, visto que, acaso assim não fosse, os princípios da segurança jurídica, da boa-fé, da proteção ao interesse social e a proteção a confiança legítima seja ferido.

Neste sentido, para cada caso há necessidade de ponderar os princípios e valores que norteiam o caso, visto que, pode ocorrer de haver a tutela de dois ou mais

princípios em um mesmo caso, onde as particularidades do caso, provoca o afastamento de um deles devido a ponderação de um em detrimento do outro.

Ante o exposto, para os benefícios fiscais que forem declarados nulos, isto é, não poderem produzir efeitos, ocorrerá a declaração de inconstitucionalidade, que deverá vir acompanhada do efeito ex tunc. (LENZA, 2019, p.1188)

3.5 CONTROLE DO EQUILIBRIO FINANCEIRO DOS COFRES PÚBLICOS

Estabelecendo diretrizes que norteiam as concessões dos benefícios e incentivos fiscais, temos a Lei Complementar nº 101/2000, que além de abordar sobre a responsabilidade fiscal dos entes federados, discorre ainda sobre as modalidades de renúncia que dispõem os entes federados, assim como as limitações de impacto econômico nos cofres públicos. Essas disposições podemos verificar no artigo 14 da LC nº 101/2000.

LEI COMPLEMENTAR Nº 101 DE 04 DE MAIO DE 2000

(...)

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: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

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.

O referido artigo dispõe que, para a concessão ou ampliação de um incentivo ou benefício fiscal, ou seja, para a desoneração desta receita, o projeto deverá estar acompanhado de uma estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que o mesmo estará vigente. Isso ocorre porque, o poder que os entes federados dispõem para intervir na economia possui limitação constitucional, possuindo competência apenas para, ainda que indiretamente, estimular o planejamento e as atividades de particulares. (FERREIRA, 2019, p. 19)

CONCLUSÃO

O presente trabalho possui como principal objetivo demonstrar por intermédio da legislação constitucional vigente e a legislação infraconstitucional, os aspectos legais que norteiam a concessão dos benefícios fiscais no Brasil, esclarecer sobre as declarações de inconstitucionalidade e os desdobramentos da “Guerra Fiscal” entre os Estados, e demonstrar o impacto da dessas guerras nas empresas.

O principal impacto ocasionado pela “Guerra fiscal” é instabilidade que acarreta na insegurança jurídica, assim como o desequilíbrio econômico regional. O princípio da segurança jurídica também é frustrado, visto que a expectativa dos contribuintes de retorno dos investimentos que realizou não ocorrerá, aqui também fica ferido a presunção de lucro frente o planejamento da atividade comercial.

Foi possível observar de forma clara neste artigo que os entes federados sofrem profundamente com as consequências da “Guerra Fiscal”, visto que, devido a supressão do montante que seria recolhido aos cofres públicos, há desfalque ao erário, logo há concorrência desleal entre as empresas.

O que também pôde ser observado de forma transparente foi a supervalorização de determinadas regiões em detrimento de outras pela concessão

irregular dos incentivos. Neste sentido, pela lei regulamentadora não cumprir os requisitos constitucionais, temos a declaração de inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade acarreta prejuízo patrimonial ao contribuinte, visto a anulação de uma previsão normativa que aborda sobre o incentivo fiscal, pode provocar a condenação do contribuinte a recolher aos cofres públicos todos os valores não pagos. Falamos de casos isolados devido ao efeito *ex tunc* que algumas decisões possuem, neste caso deverá ser ponderado o princípio tutelado e posteriormente será proferida a decisão.

Com a finalidade de reduzir os impactos causados pelas declarações, foram realizadas manobras legislativas, manobras essas que apenas atestaram que essa “Guerra Fiscal” viola princípios constitucionais, por este motivo, são levados a apreciação do Poder Judiciário, que os declara nulos por estarem em discordância com o texto e com os requisitos expressos na Constituição Federal.

Neste sentido, depreende-se que o Estado deve promover condições favoráveis ao aumento do lucro e demais investimentos, porém não dispõe de competência tributária suficiente para inovar sobre o assunto.

Diante do exposto, conclui-se que os benefícios e incentivos fiscais possuem expressa previsão constitucional e, desde que as normas que regulamentam a concessão estejam em concordância com o texto constitucional, é entendido como constitucional.

Possui extrema relevância para a promoção dos objetivos que norteiam a carta magna, pois com o seu auxílio contribui de forma significativa para estabelecer o desenvolvimento regional e erradicar a pobreza, contribuindo para a geração de empregos e investimentos em saúde e educação. De forma resumida e clara, o Estado abre mão de parte dos seus recursos com a finalidade de beneficiar toda uma população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

BRASIL. *Constituição (1891) Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>

BRASIL. Constituição (1824). Lex: *Constituição Política do Império do Brasil*, de 25 de março de 1824. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm

CANOTILHO, J.J. Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lênio (Org). *Comentários à Constituição do Brasil*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

ECO, Humberto. *Como se faz uma tese*. 23. ed. Tradução de Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. Op. Cit., p. 19.

GOVERNO FEDERAL. Tesouro Nacional. Disponível em: . Acesso em: 26 mar. 2020

GOVERNO FEDERAL. Tesouro Nacional. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica--fiscal>>. Acesso em 14.08.2022

HARADA, K. *Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004. Disponível em: . Acesso: 29.08.2022

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2020

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1188

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.32-40. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 24 de setembro de 2022. BRASIL.

MACHADO, H. B.. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. Rio de Janeiro: Malheiros Editores Ltda., 2004. Disponível em: . Acesso: 24.09.2022.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 807

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Servilha. *Manual de metodologia de pesquisa no direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NUNES, Antônio Rizzato. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2013

OLIVEIRA, Luís Martins; et. al. *Manual de Contabilidade Tributária*. 13. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Almiro do Couto. *O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)*. Disponível em: <

<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>>. Acesso em: 29 AGO. 2022

TÔRRES, Heleno Taveira. *Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito 1 prêmio de IPI"*. In: *Direito Tributário Atual*. 18 ed . São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Obrigações e Responsabilidade Civil – Vol. 2*. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 449.