

**Incentivos fiscais e o princípio da legalidade: análise jurídica e econômica**

Tax incentives and the principle of legality: a legal and economic analysis

Débora Samara da Silva - Faculdade Santa Teresa<sup>1</sup>Jaqueline Ferreira de Melo - Faculdade Santa Teresa<sup>2</sup>Prof. Paulo Queiroz<sup>3</sup>**RESUMO**

O artigo analisa os incentivos fiscais à luz do princípio da legalidade, explorando seus aspectos jurídicos, constitucionais e econômicos no sistema tributário brasileiro. Tais incentivos, enquanto renúncias fiscais destinadas a fomentar setores ou regiões, devem observar estritamente a legalidade (CF, art. 150, I; CTN, art. 97) e os limites da competência tributária (CF, arts. 155 e 156). Concessões sem amparo legal violam o pacto federativo e podem ser inconstitucionais (CF, art. 60, §4º, I). Jurisprudência do STF, como a Súmula Vinculante 10, reforça a exigência de processo legislativo formal. No campo econômico, os incentivos afetam a arrecadação e a concorrência, sendo usados na guerra fiscal, com efeitos negativos sobre o equilíbrio federativo e o desenvolvimento regional.

Adicionalmente, observa-se que a ausência de critérios uniformes para concessão desses benefícios aprofunda desigualdades entre os entes federativos.

Além disso, a falta de transparência e de mecanismos eficazes de controle institucional fragiliza a avaliação dos resultados e a responsabilização dos gestores públicos. Defende-se, assim, uma política fiscal mais coordenada, eficiente e compatível com os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade.

**Palavras-chave:** Incentivos fiscais; Legalidade; Guerra fiscal.

**ABSTRACT**

The article analyzes tax incentives in light of the principle of legality, exploring their legal, constitutional, and economic aspects within the Brazilian tax system. Such incentives, as tax waivers intended to promote specific sectors or regions, must strictly comply with legality (CF, art. 150, I; CTN, art. 97) and the limits of tax authority (CF, arts. 155 and 156). Grants without legal support violate the federal pact and may be deemed unconstitutional (CF, art. 60, §4, I). Supreme Court jurisprudence, such as Binding Precedent 10, reinforces the requirement of a formal legislative process. In the economic sphere, incentives affect revenue and competition, being used in the tax war, with negative effects on federal balance and regional development.

Additionally, it is noted that the absence of uniform criteria for granting these benefits deepens inequalities among federal entities.

Moreover, the lack of transparency and effective institutional control mechanisms weakens the evaluation of results and the accountability of public managers. Thus, a more coordinated and efficient fiscal policy, consistent with the constitutional principles of legality, equality, and morality, is advocated.

**Keywords:** Tax incentives; Legality; Fiscal war.

---

<sup>1</sup> Acadêmica do curso de Direito pela Faculdade Santa Teresa, Manaus/AM. E-mail: dsamara218@gmail.com

<sup>2</sup> Acadêmica do curso de Direito pela Faculdade Santa Teresa, Manaus/AM. E-mail: jaquelinwmello@gmail.com

<sup>3</sup> Formado em Letras: Língua e Literatura Portuguesa e em Direito, com pós-graduação lato sensu em Antropologia Social e pós-graduação stricto sensu em Antropologia Cultural. Doutorando em Antropologia Cultural e Educação. Estudou também Filosofia do Direito e Ciência Política. Atualmente é assessor parlamentar de produção legislativa- Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, e atua como editor e professor universitário.

## 1. INTRODUÇÃO

Os incentivos fiscais são mecanismos utilizados pelo Estado para promover o desenvolvimento econômico, social e regional, por meio da redução ou isenção de tributos. Eles são concedidos com o objetivo de estimular a atividade econômica em determinadas áreas ou setores, como forma de alcançar políticas públicas extrafiscais. No Brasil, tais incentivos podem se manifestar de diversas maneiras, como isenções, reduções de alíquotas, créditos presumidos ou adiamento do pagamento de tributos. Esses benefícios são, em regra, estabelecidos por leis específicas que visam alcançar metas como o aumento da competitividade, a atração de investimentos e a redução das desigualdades regionais.

No contexto do sistema tributário brasileiro, os incentivos fiscais desempenham um papel importante na regulação e no direcionamento da política econômica do país. Eles têm como objetivo não apenas promover o crescimento econômico, mas também corrigir distorções econômicas, melhorar a distribuição de renda e fomentar o desenvolvimento de setores estratégicos da economia. Para que esses incentivos tenham eficácia, é fundamental que sejam implementados dentro dos limites estabelecidos pela Constituição e pela legislação infraconstitucional, assegurando, assim, a legalidade e a transparência das operações tributárias realizadas.

A concessão de incentivos fiscais deve, portanto, estar alinhada ao princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que a criação e a modificação de tributos e benefícios fiscais devem ser previamente autorizadas por lei. Esse princípio garante a previsibilidade e a segurança jurídica para os contribuintes, evitando que a atuação do Estado seja arbitrária. Além disso, o respeito à legalidade assegura que a concessão desses incentivos esteja de acordo com o pacto federativo, respeitando as competências tributárias dos diferentes entes federativos e evitando distorções que possam prejudicar a harmonia do sistema tributário nacional.

## 2. MARCO TEÓRICO

### 2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

#### 2.1.1 Fundamentação do Princípio da Legalidade (Art. 150, I, da CF/88)

2

O princípio da legalidade é um dos pilares fundamentais do Direito Tributário brasileiro, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Esse princípio estabelece que nenhum tributo pode ser instituído, modificado ou extinto sem que haja uma lei formal que o autorize, o que assegura a previsibilidade e o controle sobre a arrecadação pública. A legalidade tributária é

crucial para a manutenção do equilíbrio entre o Estado e os contribuintes, uma vez que impede o exercício arbitrário do poder tributante. A criação de incentivos fiscais, portanto, deve seguir a mesma lógica e ser devidamente autorizada por lei, respeitando os parâmetros constitucionais e evitando abusos por parte da administração tributária.

## **2.2 A Relação entre a Legalidade e a Segurança Jurídica para os Contribuintes**

A observância do princípio da legalidade no âmbito tributário não se limita à criação de tributos, mas também se estende à concessão de benefícios fiscais. A segurança jurídica dos contribuintes está diretamente ligada à previsibilidade e à transparência das normas que regem o sistema tributário. Quando a legalidade é respeitada, o contribuinte pode planejar suas atividades econômicas com a certeza de que os benefícios fiscais a que tem direito são legítimos e adequadamente regulamentados. Dessa forma, o princípio da legalidade garante que o processo tributário seja realizado dentro dos limites estabelecidos pela lei, assegurando que os direitos dos cidadãos sejam protegidos e evitando que o Estado adote medidas arbitrárias que possam prejudicar o contribuinte.

## **2.3 A Definição e a Função do Processo Legislativo na Criação de Tributos e Benefícios Fiscais**

O processo legislativo desempenha papel fundamental na criação e modificação de tributos e benefícios fiscais, uma vez que é por meio dele que as decisões relacionadas à carga tributária e à concessão de incentivos fiscais ganham forma legal. O processo legislativo no Brasil é regido pela Constituição Federal e pelas normas infraconstitucionais, sendo que qualquer alteração no sistema tributário, incluindo a concessão de isenções ou reduções de tributos, deve passar pelo crivo do legislador. Esse processo garante que a criação de tributos e a concessão de benefícios fiscais não sejam fruto de atos arbitrários ou discricionários, mas sim de um debate democrático e fundamentado, assegurando a participação e o controle social sobre as decisões fiscais.

## **2.4 O Papel do Código Tributário Nacional (CTN) na Regulamentação dos Incentivos Fiscais (Arts. 97 e 176)**

O Código Tributário Nacional (CTN) exerce uma função crucial na regulamentação do sistema tributário brasileiro, incluindo a disciplina dos incentivos fiscais. Os artigos 97 e 176 do CTN estabelecem normas claras sobre a concessão de benefícios fiscais, como isenções e reduções de tributos. O artigo 97, por exemplo, dispõe que a concessão de isenções, bem como de outros benefícios fiscais, somente pode ser realizada por meio de lei específica, garantindo que tais benefícios sejam concedidos de forma transparente e com base em critérios legais. Já o artigo 176

complementa o regime dos incentivos fiscais ao definir as condições para que os estados possam conceder isenções do ICMS, sempre respeitando os limites e as competências estabelecidas pela Constituição e as normas federais. O CTN, portanto, além de assegurar a legalidade no processo de concessão de incentivos fiscais, desempenha um papel essencial na organização e harmonização do sistema tributário, assegurando que a legislação tributária seja aplicada de forma consistente e justa.

### **3. CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS: REQUISITOS LEGAIS**

#### **3.1 A Necessidade de Autorização Legislativa para Concessão de Incentivos Fiscais**

A concessão de incentivos fiscais exige, como condição essencial, a autorização legislativa prévia e expressa. Isso significa que apenas mediante a edição de uma lei específica, aprovada pelo Poder Legislativo competente, é possível instituir benefícios fiscais. Essa exigência decorre diretamente do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CF/88, e tem como finalidade garantir transparência, previsibilidade e controle democrático das renúncias fiscais praticadas pelo Estado.

#### **3.2 O Impacto da Legislação Complementar, como a Lei Complementar nº 24/1975, no ICMS**

A Lei Complementar nº 24/1975 estabelece que qualquer isenção, redução de base de cálculo ou crédito presumido relativo ao ICMS deve ser previamente autorizada por convênio firmado entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do CONFAZ. Essa norma visa evitar a concessão unilateral de benefícios fiscais que possam gerar desequilíbrio concorrencial entre os entes federativos, configurando prática de guerra fiscal. A inobservância dessa regra torna o incentivo irregular e passível de ser declarado inconstitucional. Além disso, reforça a necessidade de cooperação entre os entes federados para assegurar a harmonia do sistema tributário nacional.

#### **3.3 A Competência Tributária dos Estados, Municípios e União na Concessão de Benefícios Fiscais**

A competência tributária é disciplinada nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, com destaque para os artigos 155 e 156, que atribuem aos Estados e Municípios competência para instituir e administrar seus tributos. Contudo, essa competência deve ser exercida nos limites da legalidade e da legislação federal complementar. A concessão de incentivos fora desses parâmetros configura violação à ordem constitucional e pode gerar sanções legais e administrativas para os entes infratores.

### **3.4 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Legalidade dos Incentivos Fiscais (Súmula Vinculante nº 10)**

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) reforça a necessidade de observância estrita ao princípio da legalidade na concessão de incentivos fiscais. A Súmula Vinculante nº 10 determina que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo só pode ocorrer por maioria absoluta do órgão competente, observando-se a cláusula de reserva de plenário prevista no art. 97 da CF/88. Essa diretriz reafirma que não cabe ao Poder Executivo ou ao Judiciário afastar normas legais de forma unilateral, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes e o devido processo legislativo.

## **4. A GUERRA FISCAL E SEUS IMPACTOS ECONÔMICOS**

A guerra fiscal representa uma das principais disfunções do pacto federativo brasileiro, afetando diretamente o equilíbrio da arrecadação tributária, a segurança jurídica e a competitividade entre os entes federativos. Fundamentada na concessão de benefícios fiscais sem a devida autorização legal, essa prática desencadeia uma série de efeitos econômicos e jurídicos relevantes, exigindo constante mediação normativa e institucional.

### **4.1 Guerra Fiscal: Conceito e Relação com os Incentivos Fiscais**

A guerra fiscal consiste na disputa entre os entes federados, especialmente os estados, que concedem unilateralmente incentivos fiscais — como reduções, isenções e créditos presumidos de ICMS — com o objetivo de atrair investimentos e fomentar a economia local. Essa prática, embora compreensível sob a ótica do desenvolvimento regional, viola o princípio da legalidade tributária e a exigência de prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), prevista no artigo 155, §2º, XII, "g" da Constituição Federal. A ausência de convênios válidos torna os incentivos ilegítimos e, por vezes, nulos, o que compromete a previsibilidade das relações empresariais.

### **4.2 Consequências Econômicas da Guerra Fiscal: Distorções na Arrecadação e Competitividade**

Os efeitos da guerra fiscal são amplamente prejudiciais à economia nacional. Em primeiro lugar, há uma clara distorção na arrecadação tributária, com estados mais agressivos na concessão de incentivos perdendo receita potencial, o que compromete a oferta de serviços públicos. Em segundo lugar, ocorre um desequilíbrio competitivo, visto que empresas localizadas em estados com maiores benefícios gozam de vantagens indevidas sobre concorrentes de outras unidades da federação. Isso

impacta a alocação eficiente de recursos, provoca deslocamento artificial de investimentos e enfraquece o pacto federativo, fomentando um cenário de insegurança jurídica e instabilidade fiscal.

#### **4.3 A Função do CONFAZ e dos Convênios Interestaduais na Redução da Guerra Fiscal**

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o órgão encarregado de aprovar, por unanimidade, os convênios interestaduais que autorizam a concessão de benefícios fiscais. Seu papel é essencial para a coordenação e harmonização das políticas tributárias estaduais, de modo a evitar desequilíbrios econômicos e jurídicos. Entretanto, a exigência de unanimidade nas decisões tem sido criticada por permitir o veto de estados minoritários, o que, na prática, estimula a concessão unilateral e informal de incentivos. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reforçado a inconstitucionalidade desses benefícios não homologados, buscando reprimir a guerra fiscal por meio de decisões vinculantes.

#### **4.4 Harmonização Fiscal: Estratégias e Impactos na Estabilidade Econômica**

A superação da guerra fiscal exige a adoção de medidas estruturais de harmonização fiscal. Entre elas, destaca-se a aprovação da reforma tributária, que propõe a substituição do ICMS por um imposto de valor agregado (IVA) nacional, com legislação uniforme e repartição equitativa da receita. Além disso, o aperfeiçoamento das regras do CONFAZ, a convalidação parcial dos incentivos já concedidos (como ocorreu com a Lei Complementar nº 160/2017) e a criação de mecanismos de compensação federativa são instrumentos que contribuem para a redução das desigualdades regionais sem comprometer o equilíbrio federativo. A harmonização fiscal, portanto, é condição indispensável para a estabilidade macroeconômica, segurança jurídica e fortalecimento do federalismo cooperativo no Brasil. Nesse sentido, a construção de um consenso político entre União, Estados e Municípios torna-se fundamental para garantir a efetividade dessas medidas.

### **5. ASPECTOS ECONÔMICOS DOS INCENTIVOS FISCAIS**

Os incentivos fiscais são instrumentos de política econômica utilizados pelos entes federativos para induzir comportamentos desejados, como o aumento de investimentos, geração de empregos e desenvolvimento regional. Apesar de sua ampla utilização, os efeitos desses incentivos sobre a economia e sobre a arrecadação pública são complexos e muitas vezes controversos, exigindo análise crítica quanto à sua real efetividade e custo-benefício.

#### **5.1 Análise dos Efeitos dos Incentivos Fiscais sobre a Arrecadação Pública**

Do ponto de vista fiscal, os incentivos resultam, de maneira imediata, em renúncia de receita. A concessão de isenções, reduções de alíquotas ou créditos presumidos compromete a arrecadação tributária, impactando o orçamento público e a capacidade do Estado em prover serviços essenciais. Essa renúncia, quando não acompanhada de um aumento proporcional da atividade econômica e da base tributável, pode resultar em déficit fiscal e na necessidade de ajuste em outras áreas do orçamento. Além disso, em um contexto de guerra fiscal, a arrecadação torna-se ainda mais imprevisível e sujeita a distorções entre os entes da federação.

## **5.2 Incentivos Fiscais como Fator de Desenvolvimento Regional e Captação de Investimentos**

Sob a ótica do desenvolvimento econômico, os incentivos fiscais têm sido amplamente utilizados como mecanismos para atrair empresas e estimular investimentos em regiões menos desenvolvidas. Em alguns casos, a redução da carga tributária é fator decisivo para a localização de empreendimentos, o que pode gerar empregos, aumentar a renda local e impulsionar a economia regional. No entanto, estudos empíricos demonstram que a eficácia desses benefícios varia significativamente, sendo condicionada por outros fatores estruturais, como infraestrutura, mão de obra qualificada e segurança jurídica. Quando mal planejados, os incentivos podem gerar efeitos efêmeros e não sustentáveis no longo prazo.

## **5.3 Incentivos Fiscais e Eficiência Econômica: Entre Benefícios e Custos**

A análise de eficiência econômica dos incentivos fiscais requer a comparação entre os benefícios gerados (como empregos, investimentos e aumento do PIB regional) e os custos fiscais incorridos (renúncia de arrecadação e seus impactos sobre os cofres públicos). Em muitos casos, os custos superam os ganhos, principalmente quando os incentivos são concedidos sem critérios técnicos ou mecanismos de avaliação periódica de resultados. A ausência de transparência e de instrumentos de controle torna difícil aferir sua real efetividade, contribuindo para a manutenção de benefícios ineficazes e para o agravamento das desigualdades federativas.

## **5.4 A Influência dos Incentivos Fiscais na Competitividade de Empresas e Estados**

Os incentivos fiscais influenciam diretamente a competitividade, tanto entre estados quanto entre empresas. Do ponto de vista federativo, a concessão assimétrica de benefícios cria um cenário desigual, no qual empresas localizadas em estados mais generosos possuem vantagens competitivas artificiais, em detrimento da concorrência justa e do equilíbrio regional. Do ponto de vista

empresarial, isso pode levar a decisões de localização produtiva não baseadas em eficiência, mas em benefícios tributários, o que compromete a racionalidade econômica de longo prazo. Essa competição fiscal, sem coordenação nacional, intensifica a guerra fiscal e acarreta perda de eficiência alocativa na economia brasileira.

## **6. IMPLICAÇÕES CONSTITUCIONAIS E O PACTO FEDERATIVO**

Os incentivos fiscais, embora sejam instrumentos legítimos de política econômica e tributária, devem ser analisados à luz da Constituição Federal de 1988, especialmente no que tange aos princípios da isonomia, legalidade, moralidade administrativa e à preservação do pacto federativo. A utilização desenfreada e descoordenada desses mecanismos, especialmente no contexto da guerra fiscal entre estados, tem levantado questionamentos quanto à sua constitucionalidade e aos efeitos negativos sobre a harmonia entre os entes da Federação.

### **6.1 O Princípio da Isonomia na Concessão de Incentivos Fiscais**

O princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A concessão de incentivos fiscais sem critérios objetivos e uniformes pode configurar violação a esse princípio, uma vez que privilegia determinados setores econômicos ou regiões geográficas em detrimento de outros. Além disso, incentivos concedidos unilateralmente, sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), aprofundam as desigualdades regionais, criando assimetrias competitivas incompatíveis com o modelo federativo e com a justiça fiscal.

### **6.2 A Harmonia entre os Entes Federativos e a Distribuição das Receitas Tributárias**

O pacto federativo brasileiro está alicerçado na autonomia dos entes federados e na cooperação entre eles, conforme os artigos 1º e 60, §4º, da Constituição. A concessão desordenada de benefícios fiscais compromete essa harmonia ao desequilibrar a arrecadação entre estados e municípios, afetando diretamente o sistema de repartição de receitas, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). Essa prática também prejudica o equilíbrio inter-regional buscado pelo constituinte, pois estados mais ricos ou mais agressivos em sua política fiscal acabam atraindo investimentos em detrimento dos demais, sem que isso represente, necessariamente, maior eficiência econômica.

### **6.3 Fiscalização dos Benefícios Fiscais e Controle da Legalidade**

A concessão de incentivos fiscais deve obedecer aos princípios constitucionais da legalidade, publicidade e moralidade administrativa. O artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, exige que quaisquer benefícios relativos ao ICMS sejam concedidos mediante celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, sob pena de inconstitucionalidade. A fiscalização desses benefícios cabe aos tribunais de contas, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, que têm atuado no sentido de invalidar os incentivos irregulares e determinar a restituição de valores. O controle judicial da legalidade dos incentivos é essencial para coibir abusos e garantir a integridade do sistema tributário nacional.

### **6.4 O Pacto Federativo e a Inconstitucionalidade de Incentivos Fiscais Irregulares**

Incentivos fiscais concedidos à margem da legislação federal e sem aprovação do CONFAZ têm sido reiteradamente considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF). O entendimento majoritário da Corte é de que tais práticas violam o pacto federativo e promovem desequilíbrios econômicos e fiscais entre os entes federativos. A ADI 2441/DF, por exemplo, reafirmou que incentivos unilaterais de ICMS, sem aprovação unânime do CONFAZ, afrontam a Constituição. Essa jurisprudência reforça a necessidade de uniformidade e coordenação na concessão de benefícios, sob pena de fragmentação do sistema tributário e enfraquecimento da federação.

## **7. A NECESSIDADE DE MAIOR TRANSPARÊNCIA E CONTROLE INSTITUCIONAL**

A concessão de incentivos fiscais, por envolver renúncia de receita pública, exige níveis elevados de transparência, controle e avaliação de resultados. A ausência de mecanismos eficazes de monitoramento favorece distorções no sistema tributário, práticas anticoncorrenciais e, sobretudo, compromete a legitimidade da política fiscal adotada pelos entes federativos. Nesse contexto, a atuação institucional, sobretudo dos órgãos de controle externo e interno, torna-se indispensável para garantir a legalidade, a economicidade e a eficiência desses benefícios.

### **7.1 A Relevância da Transparência na Concessão de Incentivos Fiscais**

A transparência na concessão de incentivos fiscais está diretamente relacionada ao princípio da publicidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), sendo essencial para que a sociedade e os órgãos de controle possam acompanhar os efeitos da renúncia de receita sobre as finanças públicas e sobre o cumprimento das metas fiscais. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), em seu artigo 14, exige estimativa de impacto orçamentário e medidas de compensação para qualquer renúncia

fiscal. No entanto, na prática, muitos incentivos são concedidos de forma opaca, dificultando a avaliação de sua efetividade e dos reais beneficiários das políticas públicas.

## **7.2 Proposta de Ampliação do Controle Institucional e Avaliação Periódica dos Incentivos**

A implementação de mecanismos de controle institucional mais robustos visa garantir que os incentivos fiscais cumpram seus objetivos sociais e econômicos. A avaliação periódica dos incentivos deve considerar não apenas o impacto arrecadatório, mas também indicadores de geração de emprego, estímulo à inovação, desenvolvimento regional e retorno social. Propõe-se, inclusive, a criação de órgãos colegiados de avaliação, compostos por representantes da administração pública, do legislativo e da sociedade civil, com competência para analisar a pertinência e a continuidade dos benefícios, evitando a perpetuação de incentivos ineficazes ou desnecessários.

## **7.3 A Atuação do TCU e dos Tribunais de Contas Estaduais no Monitoramento**

O Tribunal de Contas da União (TCU) e os Tribunais de Contas estaduais possuem competência para fiscalizar a concessão de benefícios fiscais, especialmente quanto ao cumprimento das normas legais e constitucionais, à análise de impacto fiscal e à observância dos princípios da administração pública. Essas instituições têm promovido auditorias e estudos técnicos sobre os efeitos dos incentivos na arrecadação e na eficiência da gestão fiscal. Além disso, vêm recomendando a adoção de sistemas integrados de registro, transparência ativa e prestação de contas sobre os incentivos concedidos, como forma de fortalecer o controle social e institucional.

## **7.4 Modelos e Estratégias de Boas Práticas na Concessão de Incentivos Fiscais**

Diversos países têm adotado boas práticas na concessão de incentivos fiscais, pautadas na transparência, na avaliação de impacto e na condicionalidade dos benefícios. Modelos como o do Canadá, da Alemanha e da Austrália se destacam por estabelecerem critérios rigorosos para a concessão, exigência de contrapartidas claras por parte dos beneficiários e revisão periódica dos incentivos com base em evidências empíricas. No Brasil, algumas iniciativas estaduais e municipais também têm buscado avançar nesse sentido, por meio da digitalização dos dados fiscais, da instituição de conselhos de monitoramento e da vinculação dos incentivos a metas de desempenho socioeconômico.

## 8. MÉTODO ADOTADO

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa, de cunho exploratório e bibliográfico, tendo como objetivo analisar, de forma integrada jurídica e econômica, os incentivos fiscais em relação ao princípio da legalidade. Para tanto, adotou-se uma abordagem jurídico-social, que permite compreender as nuances dos incentivos fiscais não apenas sob a perspectiva normativa, mas também considerando seus impactos econômicos, institucionais e sociais. Essa abordagem possibilita identificar como a aplicação dos incentivos fiscais afeta a segurança jurídica, a justiça fiscal e o equilíbrio federativo, estabelecendo um panorama mais amplo sobre a eficácia e os limites dessas políticas.

A escolha da metodologia qualitativa se justifica por possibilitar uma análise aprofundada de aspectos subjetivos, interpretativos e contextuais relacionados ao objeto de estudo. A pesquisa é predominantemente bibliográfica e documental, fundamentando-se na leitura e análise crítica de livros, artigos científicos e produções acadêmicas recentes, bem como escritos de juízes, advogados, professores e especialistas na área tributária, incorporando as principais doutrinas clássicas e contemporâneas sobre o tema.

A análise documental contemplou a interpretação do Código Tributário Nacional (CTN) e da Constituição Federal de 1988, com ênfase nos dispositivos relativos ao princípio da legalidade. Foram igualmente examinadas decisões jurisprudenciais, súmulas e atos normativos, com o intuito de mapear a evolução do entendimento jurídico e sua aplicação prática em diferentes contextos. Essa análise permitiu identificar os pontos de convergência e divergência entre a teoria e a prática na concessão de incentivos fiscais, contribuindo para uma compreensão crítica do tema.

Com esse conjunto metodológico, buscou-se desenvolver uma abordagem crítica, fundamentada e multidimensional, capaz de subsidiar o debate contemporâneo sobre a compatibilidade entre segurança jurídica, justiça fiscal e eficiência econômica. Além disso, o estudo visa fornecer subsídios para a formulação de políticas públicas mais transparentes e coerentes, que conciliem os interesses do Estado, dos contribuintes e do desenvolvimento econômico sustentável.

## 9. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise do princípio da legalidade no Direito Tributário, especialmente no contexto da concessão de incentivos fiscais, evidencia a centralidade desse princípio como fundamento para a

preservação do Estado Democrático de Direito e para a proteção dos direitos dos contribuintes. A exigência de lei específica para instituir, alterar ou extinguir tributos, bem como para conceder benefícios fiscais, não representa mera formalidade burocrática, mas sim uma garantia constitucional contra a arbitrariedade do poder público. Tal exigência assegura que decisões com impacto direto sobre as finanças públicas e sobre a concorrência econômica sejam tomadas de forma transparente, democrática e sob controle legislativo.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um sistema tributário complexo, porém estruturado sobre bases sólidas de legalidade, isonomia, moralidade administrativa e equilíbrio federativo. A prática da guerra fiscal, ao desrespeitar os procedimentos exigidos pela legislação complementar e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desorganiza esse sistema, promovendo a insegurança jurídica, a ineficiência econômica e a fragmentação do pacto federativo. Incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ e sem respaldo legal afrontam não apenas os princípios constitucionais, mas também a lógica cooperativa que deve reger as relações entre os entes federativos.

Do ponto de vista econômico, embora os incentivos fiscais possam funcionar como instrumentos de estímulo ao desenvolvimento regional, sua eficácia depende de uma série de fatores estruturais e de uma avaliação criteriosa de seus impactos fiscais e distributivos. Quando mal planejados ou concedidos de forma descoordenada, esses benefícios geram renúncia de receita sem contrapartida econômica sustentável, além de distorcerem a concorrência entre empresas e estados, dificultando a implementação de uma política tributária justa e eficiente.

Diante desse cenário, torna-se imprescindível fortalecer os mecanismos de controle institucional e ampliar a transparência na concessão e manutenção dos benefícios fiscais. A atuação dos tribunais de contas, do Ministério Público, do Poder Judiciário e da sociedade civil é essencial para assegurar que as renúncias fiscais sejam justificadas por objetivos legítimos e mensuráveis, e não utilizadas como instrumentos políticos desvirtuados. Além disso, a modernização do sistema tributário nacional, por meio de uma reforma ampla que promova a harmonização das regras fiscais, é fundamental para superar as distorções do atual modelo e para consolidar um federalismo cooperativo e eficiente.

Em suma, a legalidade tributária não deve ser vista como obstáculo à política de desenvolvimento, mas como garantia indispensável para que essa política seja legítima, eficaz e constitucionalmente adequada. O desafio contemporâneo reside em conciliar os objetivos

econômicos com a rigidez necessária das normas tributárias, de forma a construir um sistema fiscal que promova justiça, desenvolvimento e estabilidade institucional.

## 10. REFERENCIAL TEÓRICO

A discussão sobre a concessão de incentivos fiscais no ordenamento jurídico brasileiro exige uma análise atenta à doutrina especializada, que oferece fundamentos sólidos sobre o princípio da legalidade e seus desdobramentos constitucionais. Neste contexto, destacam-se autores consagrados que contribuem para o entendimento crítico da matéria.

Paulo de Barros Carvalho (2018), em sua obra *Curso de Direito Tributário*, defende que o princípio da legalidade tributária é elemento essencial para a validade de qualquer ato estatal de natureza fiscal. O autor esclarece que:

“A legalidade no Direito Tributário é o fundamento de validade da própria exigência fiscal, sendo inafastável que toda isenção ou renúncia fiscal decorra de lei formal, conforme o art. 150, I, da CF.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 228).

Essa afirmação corrobora a necessidade de respaldo legal explícito para a concessão de benefícios tributários, em consonância com o que dispõe o artigo 150, I, da Constituição Federal, além de reforçar os argumentos apresentados neste estudo quanto à exigência de lei específica para validade dos incentivos.

Hugo de Brito Machado (2017), por sua vez, enfatiza a rigidez do princípio da legalidade no âmbito da tributação, destacando que:

“Nenhum benefício fiscal pode ser concedido validamente senão mediante lei específica, observando-se rigorosamente o princípio da legalidade tributária.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 102).

Sua análise fornece embasamento para o entendimento de que benefícios concedidos fora dos parâmetros legais e constitucionais – como no caso de incentivos não aprovados por convênios no CONFAZ – são passíveis de declaração de inconstitucionalidade, conforme tem reiterado o Supremo Tribunal Federal.

Complementarmente, Ricardo Lobo Torres (2019), em sua obra *Tratado de Direito Constitucional Tributário*, destaca a necessidade de observância ao devido processo legislativo para garantir o equilíbrio federativo e o respeito à legalidade. O autor argumenta:

“A renúncia fiscal deve submeter-se ao devido processo legislativo, sob pena de violação da legalidade e do equilíbrio federativo, pilares da Constituição de 1988.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2019, p. 443).

A contribuição de Torres é fundamental para compreender que a concessão desordenada de benefícios fiscais não apenas fere normas tributárias, mas também compromete a harmonia federativa, o que justifica o controle rigoroso dessas medidas pelo Poder Judiciário e pelos órgãos de fiscalização.

Consolidando esse entendimento, Eduardo Sabbag (2022), em seu Manual de Direito Tributário, oferece uma análise precisa sobre o papel dos princípios constitucionais na limitação do poder de tributar e desonerar do Estado. Para o autor, o princípio da legalidade representa o ponto de partida obrigatório para qualquer ação estatal na seara tributária, inclusive na concessão de benefícios fiscais. Ele ressalta que:

“O princípio da legalidade é o ponto de partida para todo e qualquer ato de tributação ou desoneração fiscal, sob pena de nulidade do ato administrativo.” (SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 151).

A observação feita por Sabbag complementa a discussão ao reafirmar que, mesmo os benefícios fiscais, em sua essência desonerativa, precisam respeitar os mesmos rigores da legalidade, sob pena de nulidade e conseqüente responsabilização dos entes envolvidos.

Diante disso, a incorporação desses referenciais teóricos fortalece o argumento central deste trabalho, ao demonstrar que a legalidade, o processo legislativo regular e a preservação do pacto federativo são elementos indissociáveis da política de incentivos fiscais, devendo ser respeitados para que tais benefícios cumpram sua função econômica e social sem afrontar a Constituição.

## 11. CONSIDERAÇÕES FINAIS

14

A análise dos incentivos fiscais no contexto federativo brasileiro evidencia a complexidade jurídica, econômica e institucional envolvida em sua concessão. Embora se apresentem como

instrumentos legítimos de política pública, voltados ao desenvolvimento econômico e à redução de desigualdades regionais, os incentivos fiscais devem ser compatibilizados com os princípios constitucionais e com as exigências de sustentabilidade fiscal do Estado. O uso desordenado e descoordenado desses mecanismos tem gerado distorções arrecadatórias, disputas federativas e insegurança jurídica, reforçando a necessidade de reformas normativas e aprimoramento institucional.

Para serem legítimos, os incentivos fiscais devem respeitar princípios como legalidade, moralidade, isonomia, transparência e eficiência, observando os limites do pacto federativo e do controle orçamentário previsto na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal. Incentivos concedidos à margem dos convênios exigidos pelo CONFAZ ou sem base legal adequada podem ser considerados inconstitucionais, por violarem a isonomia tributária e o equilíbrio federativo.

É imprescindível que a concessão de incentivos fiscais seja acompanhada de análise criteriosa dos impactos sobre a arrecadação e a sustentabilidade das finanças públicas. O equilíbrio entre estímulos econômicos e responsabilidade fiscal é condição essencial para a manutenção dos serviços públicos, investimentos estatais e funcionamento do Estado. Sem planejamento, mecanismos de compensação das renúncias fiscais e avaliação periódica, os incentivos podem comprometer a solvência fiscal e gerar dependência crônica de setores econômicos a subsídios tributários.

O Brasil enfrenta o desafio de harmonizar os incentivos fiscais com os princípios da ordem constitucional e com os objetivos do desenvolvimento nacional. A guerra fiscal, a fragmentação normativa e a falta de transparência ainda dificultam o uso eficiente desse instrumento. A construção de um marco regulatório mais claro, baseado em critérios objetivos, na cooperação entre os entes federativos e na atuação efetiva dos órgãos de controle, é essencial para garantir a legalidade e a eficácia dos incentivos. Reformas tributárias estruturais, aliadas ao fortalecimento da governança fiscal, representam uma oportunidade para transformar os incentivos fiscais em políticas públicas verdadeiramente indutoras de desenvolvimento, equidade e eficiência econômica.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional – CTN. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 24 de setembro de 2025.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 de setembro de 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre a concessão de isenções do ICMS. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&search=ADI%202441>.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre a convalidação de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e Distrito Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp160.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp160.htm). Acesso em: 24 de setembro de 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2441/DF. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em 15/08/2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&search=ADI%202441>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 10. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1216>. Acesso em: 24 de setembro de 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2019.