

UNIVERSIDADE SÃO JUDAS TADEU – USJT

GRADUAÇÃO EM DIREITO

GABRIEL CERQUEIRA BRITO

**A UTILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO
REGIONAL BRASILEIRO**

SÃO PAULO

2025

GABRIEL CERQUEIRA BRITO

**A UTILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO
REGIONAL BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito, da Universidade São Judas Tadeu, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientado pela professora Maria Bartira Muniz de Oliveira.

SÃO PAULO

2025

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a relação entre a concessão dos benefícios fiscais e o desenvolvimento regional brasileiro, avaliando sua fundamentação jurídica, sua eficácia e sua relevância como política pública nacional. A pesquisa segue a premissa de que tais benefícios representam uma intervenção do Estado na economia, no intuito de reduzir as desigualdades regionais e promover um crescimento mais equilibrado entre os entes da federação. Para tanto, adota-se uma abordagem qualitativa, por meio de revisão bibliográfica, análise de dados oficiais, estudo de casos, legislação tributária e doutrina especializada sobre o tema. O trabalho também examina as críticas à concessão desordenada desses benefícios, como a guerra fiscal entre os Estados, a renúncia de receita e a ausência de mecanismos efetivos de avaliação de resultados. De maneira geral, conclui-se que, embora os benefícios fiscais possam contribuir para o desenvolvimento regional brasileiro, sua eficácia depende da existência de critérios técnicos, controle institucional e articulação com políticas estruturais de longo prazo.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais; Desenvolvimento Regional; Política tributária; Guerra Fiscal; Federalismo.

ABSTRACT

This article aims to analyze the relationship between the granting of tax benefits and Brazilian regional development, assessing their legal basis, effectiveness, and relevance as a national public policy. The research is based on the premise that such incentives represent State intervention in the economy, with the aim of reducing regional inequalities and promoting more balanced growth among the federative entities. To this end, a qualitative approach is adopted, through bibliographic review, analysis of official data, case studies, tax legislation, and specialized legal doctrine on the subject. The study also examines criticisms of the disordered granting of these benefits, such as the fiscal war between states, revenue waivers, and the lack of effective mechanisms for evaluating results. In general, the conclusion is that, although tax benefits can contribute to Brazilian regional development, their effectiveness depends on technical criteria, institutional control, and articulation with long-term structural policies.

Keywords: Tax benefits; Regional Development; Tax Policy; Fiscal war; Federalism

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 6 |
| 2 BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO | 8 |
| 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES AOS BENEFÍCIOS FISCAIS ... | 9 |
| 4 CONCEITO E FINALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS | 10 |
| 5 A RELAÇÃO ENTRE BENEFÍCIOS FISCAIS E O DESENVOLVIMENTO REGIONAL BRASILEIRO..... | 12 |
| 6 CRÍTICAS E DESAFIOS AOS BENEFÍCIOS FISCAIS..... | 15 |
| 7 REFORMA TRIBUTÁRIA E OS NOVOS RUMOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL..... | 18 |
| 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 20 |
| 9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 22 |

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 estruturou o sistema tributário brasileiro não apenas como um instrumento de arrecadação, mas também como ferramenta de concretização de valores fundamentais do Estado Democrático de Direito, a partir do desenvolvimento econômico e social do país. Princípios como a isonomia, a capacidade contributiva, a seletividade e a vedação ao confisco orientam a criação e aplicação dos tributos, ao mesmo tempo em que revelam a dimensão extrafiscal da tributação. Nesse cenário, a concessão de benefícios fiscais emerge como mecanismo de intervenção estatal na ordem econômica, voltado à promoção de objetivos constitucionalmente legitimados, como a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 3º, III, da CF/88).

A doutrina reconhece a relevância da função extrafiscal dos tributos, destacando que o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de indução de condutas e políticas públicas, inclusive para fins de desenvolvimento regional (BEVILACQUA, 2013, p. 44). Da mesma forma, entende-se que a concessão de incentivos fiscais, desde que respeitados os princípios constitucionais tributários, integra a própria lógica do federalismo fiscal, conferindo aos entes federados a possibilidade de moldar suas políticas fiscais conforme as peculiaridades locais (CUESTA, 2021).

A importância do estudo acerca dos benefícios fiscais para o desenvolvimento regional brasileiro encontra respaldo na própria configuração do Estado federal, que convive com assimetrias econômicas e sociais historicamente consolidadas entre suas regiões. A utilização de mecanismos fiscais como forma de atenuar essas desigualdades é uma prática recorrente, tanto em países em desenvolvimento quanto

em economias mais consolidadas. No Brasil, a concessão de incentivos fiscais tem sido uma das principais estratégias adotadas nas últimas décadas para estimular a interiorização de investimentos, o crescimento da atividade produtiva e a geração de emprego e renda em regiões menos desenvolvidas. Essa política, quando bem estruturada e fiscalmente responsável, pode colaborar para uma maior coesão territorial e um crescimento econômico mais equilibrado entre os entes federativos (COSTA; SOUZA, 2021).

Entretanto, apesar do seu potencial, a adoção de benefícios fiscais também gera controvérsias quanto à sua efetividade e aos impactos sobre a arrecadação e o pacto federativo. A discussão torna-se ainda mais relevante diante do cenário de restrições orçamentárias enfrentadas pelos entes públicos e da necessidade de garantir responsabilidade fiscal e transparência na gestão dos recursos. Conforme demonstrado em estudos recentes realizados pelo Tesouro Nacional, a relação entre incentivos fiscais e desenvolvimento regional precisa ser continuamente avaliada sob ótica multidisciplinar, além dos resultados alcançados e da justiça fiscal envolvida, uma vez que a concessão indiscriminada pode resultar em um desequilíbrio fiscal, distorções de mercado e perda de arrecadação sem contrapartidas efetivas (CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, 2021).

Dados divulgados pelo Tesouro Nacional apontam que, em 2020, a renúncia fiscal total no Brasil ultrapassou R\$ 330 bilhões, representando cerca de 4,3% do PIB daquele ano. Parte significativa desse montante está relacionada a incentivos fiscais concedidos por estados e municípios, muitos dos quais carecem de mecanismos de avaliação de efetividade e de transparência. Tal cenário agrava as tensões federativas e contribui para o desequilíbrio das contas públicas, especialmente em unidades federativas mais dependentes de transferências constitucionais. A ausência de coordenação nacional e de critérios uniformes para a concessão desses incentivos intensifica a chamada guerra fiscal, que transforma a política tributária em um instrumento de competição predatória entre estados, muitas vezes em prejuízo do interesse público e da racionalidade econômica (PRADO, 1999).

Diante desse cenário, torna-se essencial analisar de que modo os benefícios fiscais têm sido utilizados como instrumento de política pública para a promoção do desenvolvimento regional no Brasil. A seguir, o artigo abordará o histórico, o conceito

e a finalidade dos benefícios fiscais, explorando seus fundamentos legais, principais modalidades e sua natureza como forma de gasto público indireto. Em seguida, será analisado o papel desses incentivos no enfrentamento das desigualdades regionais brasileiras, destacando experiências concretas como as políticas voltadas às regiões da Sudene, Sudam e à Zona Franca de Manaus. Por fim, serão examinadas as principais críticas e desafios relacionados à utilização desses benefícios, com destaque para a guerra fiscal entre os estados, os impactos na arrecadação, a atuação dos entes federativos, a necessidade de maior controle e transparência e o futuro dos benefícios fiscais após a implementação da nova reforma tributária.

2. Breve Histórico do Sistema Tributário Brasileiro

O Sistema Tributário Brasileiro tem seu início no período colonial, quando a Coroa Portuguesa decide impor tributos sobre a produção e exportação de riquezas como o pau-brasil, o açúcar e o ouro. A "derrama" e o quinto do ouro são exemplos de conflitos instaurados após implementação de tributos da metrópole a seus colonos, sendo inclusive um dos estopins para movimentos que ficaram marcados na história, como, por exemplo, a Inconfidência Mineira.

Com a Independência em 1822 e a promulgação da Constituição de 1824, o Brasil passou a ter um modelo único de tributação, baseado na centralização de poder. A Constituição de 1891, após a Proclamação da República, introduziu o federalismo, proporcionando maior autonomia tributária aos estados e municípios, e, além disso, diferenciou os impostos de competência da União e dos Estados. (VARSANO, 1996)

A primeira grande sistematização ocorreu somente com o Código Tributário Nacional de 1966, que, embora anterior à Constituição de 1988, continua em vigor no atual direito tributário. Isso ocorreu devido ao fato de o país ter criado a SUDENE (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste) e o BNDE (Banco Nacional de Desenvolvimento), em 1959, buscando incentivar o desenvolvimento regional e atrair investimento público externo. Tais medidas sobrecarregaram o sistema tributário à época, aumentando o déficit do Tesouro Nacional e o crescimento das despesas. Tornou-se, então, necessário, a formulação de uma reforma tributária. (VARSANO, 1996). Com a reforma, foram criados alguns dos principais impostos que perduram

até hoje no sistema tributário nacional, é o caso do: ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) - que posteriormente foi transformado em ICMS com a promulgação da Constituição Federal de 1988 - e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

A promulgação da Constituição Federal de 1988, no entanto, foi um marco fundamental, ao consolidar o atual modelo federativo de repartição de competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição também introduziu princípios fundamentais, como a legalidade, a anterioridade e a capacidade contributiva, com o objetivo de limitar o poder de tributar e proteger o contribuinte.

No entanto, somente em 2023, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 132, que instituiu um novo modelo de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal. Esses novos tributos substituirão, gradualmente, o PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS até 2033, no intuito de promover uma padronização maior da tributação sobre o consumo e reduzindo a cumulatividade e a guerra fiscal entre os entes da federação. (TJSP, 2024, p. 50)

3. Princípios Constitucionais Relevantes aos Benefícios Fiscais

a) Princípio da Legalidade (art. 150, III, “a”, CF/88):

A cobrança de qualquer tributo (assim como a instauração de um benefício fiscal) só pode ser concedida por meio de lei, conforme determina o princípio da legalidade. É um dos princípios mais importantes do Direito Tributário, pois torna necessária a edição de norma legal para qualquer ato administrativo tributário. (CARAZZA, 2025)

b) Princípio da Isonomia (art. 150, II, CF/88)

Esse princípio determina que a norma tributária deve ser aplicada de modo igual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente, independentemente de sua profissão. Logo, a concessão de benefícios a determinadas regiões ou setores exige fundamentação razoável, sob pena de ferir a isonomia tributária. (FUJITA, [s.d.], p. 8).

c) Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88)

O Princípio da Capacidade Contributiva se assemelha, em alguns aspectos, com o da Isonomia, já que ambos possuem o fundamento de proporcionalizar na hora da arrecadação. Nesse caso, os incentivos fiscais podem ser instrumentos legítimos para modular a carga tributária em favor de setores que tenham menor capacidade contributiva, a fim de promover justiça fiscal. (FUJITA, [s.d.], p. 9).

d) Princípio da Seletividade (art. 153, §3º, I, e art. 155, §2º, III, CF/88)

Tal princípio garante que a essencialidade do bem ou serviço possa aumentar ou diminuir o valor do tributo. Nesse sentido, a concessão dos benefícios pode ser interpretada como forma de reduzir a tributação sobre itens considerados essenciais. (FUJITA, [s.d.], p. 17).

e) Princípio da Vedação ao Confisco (art. 150, IV, CF/88)

A tributação não pode assumir caráter confiscatório, ou seja, não pode comprometer excessivamente grande parte do patrimônio do contribuinte. Os benefícios fiscais podem funcionar como instrumento que visa corrigir setores em que a carga tributária, sem os devidos ajustes, seria excessiva e desproporcional. (FUJITA, [s.d.], p. 14).

4. Conceito e Finalidade dos Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais constituem mecanismos pelos quais o Estado decide por renunciar, de modo parcial ou total, à arrecadação de tributos com o objetivo de alcançar alguma finalidade pública. Em geral, essa finalidade está associada a estimular determinadas atividades econômicas, sociais ou ambientais. Eles funcionam como espécies de gastos públicos indiretos, pois, com o intuito de promover incentivos e privilégios, o Estado deixa de arrecadar, induzindo à uma movimentação específica da economia.

A Constituição Federal de 1988, nos termos do art.43 da CF/88, impõe como competência da União a responsabilidade de adotar as medidas cabíveis para corrigir desequilíbrios fiscais. No art. 170, tem-se a orientação de que a atividade econômica

deve promover a justiça social, e, com isso, destaca-se a redução das desigualdades sociais e regionais. Já o art.151, I, da CF/88, estabelece limitações ao poder de tributar, visando preservar a autonomia dos entes federativos. Além disso, temos que o Código Tributário Nacional (CTN) também estipula, em diversos dispositivos, a concessão de isenções e privilégios tributários, que se consagram por hipóteses como: anistia fiscal, concessão de crédito presumido, isenção fiscal, aplicação de alíquota zero, subsídio fiscal, redução da base de cálculo, entre outros. Todos esses instrumentos ajudam a reduzir a carga tributária que incide sobre atividades, setores ou regiões específicas, com a intenção de fomentar o desenvolvimento social e econômico.

O fundamento jurídico dos benefícios fiscais está diretamente relacionado à função extrafiscal dos tributos. A extrafiscalidade representa a capacidade que os tributos possuem de influenciar na dinâmica econômica e no comportamento dos contribuintes, indo além da mera arrecadação. Nesse sentido, os benefícios fiscais passam a ser utilizados como ferramentas de política pública, estimulando atividades, setores e regiões; enquanto desestimula produtos, bens e serviços; atuando ativamente na busca do equilíbrio social e econômico. (MACHADO, 2024, p.75)

Além das hipóteses como isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos ou créditos presumidos, os benefícios fiscais também podem ser analisados sob a ótica da teoria do gasto público indireto. Nessa linha, os incentivos fiscais representam uma forma de atuação do Estado que se assemelha à um gasto público, na medida em que implicam renúncia de receita com objetivo definido. Ao deixar de tributar determinada operação, setor ou região, o Estado está transferindo recursos públicos de forma indireta, promovendo uma distribuição planejada de sua carga tributária. (MACHADO, 2024)

Essa perspectiva é especialmente relevante no contexto federativo brasileiro, em que os entes federativos competem para atrair investimentos por meio da concessão de incentivos. Ao analisar o benefício fiscal como gasto público, se torna possível aplicar os mesmos princípios que regem a despesa orçamentária tradicional, como a necessidade de previsão legal, controle, transparência, eficiência e avaliação de resultados; evitando que esses benefícios sejam utilizados de forma desmedida, conforme interesses pontuais, sem a devida observância aos limites constitucionais e

legais. Atualmente, o Tribunal de Contas da União (TCU) e órgãos de controle fiscal vêm progressivamente adotando essa abordagem para avaliar o impacto das renúncias de receita no equilíbrio fiscal e na efetividade das políticas públicas.

É importante destacar ainda que, ao não passar pela mesma fiscalização rigorosa do gasto público direto (tendo em vista que os incentivos fiscais são, em muitos casos, implementados por leis estaduais autônomas ou por decretos), esse tipo de gasto indireto pode escapar ao controle democrático tradicional, gerando riscos ao planejamento orçamentário e à justiça fiscal. Por isso, considerar os benefícios fiscais como equivalentes a um gasto público é também uma forma de reforçar a necessidade de se ter neles critérios técnicos, análise de eficiência, limites normativos e instrumentos de avaliação de impacto. (REVISTA CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, 2021, p. 20).

Deve-se observar, também, aos princípios constitucionais e administrativos que asseguram à legitimidade da utilização de benefícios fiscais, visto que eles afetam diretamente a arrecadação pública e, como já citado nesse artigo, deve funcionar como um instrumento técnico, não somente como uma concessão política. Para isso, destaca-se o princípio da legalidade, que exige a instituição dos incentivos através de lei específica, conforme art.150, §6, da Constituição Federal. Tem-se, também, de modo essencial, o princípio da isonomia, para que não haja privilégios indevidos se tratando de contribuintes em situações semelhantes. Desse modo, a concessão dos benefícios fiscais se torna mais criteriosa, do ponto de vista técnico e jurídico, e sua finalidade pública é garantida sem que haja um desacordo com a justiça fiscal e um desequilíbrio com as contas públicas.

5. A relação entre Benefícios Fiscais e o Desenvolvimento Regional Brasileiro

Em um país marcado pelas desigualdades, econômicas e sociais, a concessão de incentivos fiscais assume um papel estratégico na tentativa de combater essa problemática e se torna, também, um instrumento de política pública importante na promoção do desenvolvimento regional. O desequilíbrio regional é, ainda, caracterizado por grandes diferenças nos níveis de infraestrutura, renda,

produtividade e capital, sendo mais uma razão para a utilização de meios que incentivem a descentralização do desenvolvimento econômico. Os benefícios fiscais, diante desse cenário, é utilizado para tornar viável, do ponto de vista econômico, a atuação de empresas em regiões menos favorecidas, compensando e reduzindo essas disparidades.

No contexto federativo brasileiro, a concessão dos incentivos fiscais é feita pela União ou pelos Estados. A união foca em regiões historicamente desequilibradas, como o Norte, Nordeste e algumas partes do Centro-Oeste, através da atuação de Autarquias ligadas ao Ministério do Desenvolvimento Regional, como a SUDENE, a SUDAM e a SUDECO. Já o estado possui maior enfoque na atração de investimentos, pois consegue ter grande autonomia para gerir os tributos (podendo, por exemplo, diminuir o ICMS), e, por consequência, causar o fenômeno chamado de Guerra Fiscal.

De acordo com Dulci, os incentivos fiscais são utilizados como “estratégias de recuperação econômica adotadas por unidades importantes da federação para enfrentar seu atraso relativo (DULCI, 2002, p.97). Esses instrumentos estão associados à disputa por investimento, principalmente industriais, em um cenário de ausência do governo federal. Tal lacuna gerada fez com que os governos estaduais adotassem uma postura mais agressiva, marcada por um comportamento não cooperativo, cujos resultados visam atender aos cidadãos daquela territorialidade. (PRADO, 1999, p.1)

Segundo a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, o foco dos incentivos fiscais está em criar investimento em áreas menos competitivas nas áreas de tecnologia, logística, comercial e financeira. Na prática, os incentivos fiscais federais se concretizam, principalmente, por mecanismos como: isenção total de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) para empresas com cuja atividade esteja no setor tecnológico, redução do IRPJ para empresas que se instalam em regiões definidas como área incentivada, e, por fim, em permitir a possibilidade de empresas reinvestirem parte do imposto devido em projetos de modernização, expansão ou diversificação de suas unidades produtivas. (MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL, 2021, p.38).

A atuação dos estados na concessão de incentivos fiscais, especialmente quando renunciam ao ICMS, reflete uma lógica típica do federalismo competitivo. Em tal modelo, os entes federativos estão dispostos em atrair, a qualquer custo, investimentos privados a fim de dinamizar suas economias locais, atuando de maneira autônoma e criando uma disputa entre si. Tal “*modus operandis*” feito desordenadamente dá origem ao que é chamado de guerra fiscal, que foi intensificado nas últimas décadas graças ao processo de desindustrialização que ocorreu no país. Conforme observa Prado, a guerra fiscal constitui uma atuação não cooperativa cujos resultados práticos se dão a favor de alianças locais, mas sem qualquer intenção de desenvolver o país de maneira integrada. (PRADO, 1999, p.2).

A disputa entre os entes federativos, baseada em concessões feitas unilateralmente dos benefícios fiscais, levou a uma progressiva fragilização da capacidade da União de coordenar todo esse processo. Na prática, empresas privadas passaram a ditar o modo da alocação territorial dos investimentos, utilizando os estados como meras peças de barganha para obter vantagens fiscais. Tal cenário, aliado à expansão do desemprego no setor industrial à partir da década de 90, conduziu à uma iniciativa dos sistemas políticos regionais, muitas vezes feita sem critérios específicos. (PRADO, 1999, p. 7).

Essa dinâmica compromete a federação e gera consequências fiscais negativas em âmbito nacional. Embora haja uma busca por parte dos estados, legítima, de impulsionar suas economias locais, a guerra fiscal acaba corroendo a base arrecadatória do país e maximizando as desigualdades entre as regiões. Isso acontece, pois, os entes mais desenvolvidos, com maior capacidade em infraestrutura e institucionalmente, tendem a ser mais atrativos até quando há incentivos semelhantes. Ou seja, mesmo os estados que ofertam os benefícios podem não sofrer prejuízo diretamente, enquanto o ônus é espalhado por toda a federação. (DULCI, 2002)

Por conta desse cenário, a guerra fiscal se torna um obstáculo à política de desenvolvimento regional brasileira. A ausência de um ente coordenador, que tenha a capacidade política de harmonizar os interesses nacionais e estabelecer critérios mais claros e objetivos para a concessão dos incentivos amplia o descompasso entre

os objetivos nacionais e o que é estratégico de cada localidade. Nesse sentido, fica evidente a necessidade de uma reforma que equilibre a autonomia estadual com o planejamento estratégico nacional, para que os incentivos fiscais não sejam apenas instrumentos de competição entre os entes.

6. Críticas e Desafios aos Benefícios Fiscais

Ainda que os benefícios fiscais sejam utilizados como forma de política pública, voltados ao desenvolvimento econômico e a diminuir as assimetrias regionais, sua aplicação tem sido objeto de diversas críticas por parte da doutrina, dos órgãos de controle e da sociedade em geral. Essas críticas não estão somente voltadas à sua eficácia, mas abrangem também os aspectos jurídicos e federativos desse instrumento. Entre os principais desafios encarados, podemos destacar a falta de transparência, a dificuldade de mensurar seus resultados, o comprometimento da arrecadação tributária e a guerra fiscal entre os entes federativos.

Em primeiro plano, a falta de transparência pelo modo como é realizada a concessão e a manutenção desses benefícios é, um dos grandes pontos, a ser questionado. Por conta de legislações esparsas, sem publicidade ou acompanhamento dos órgãos de controle, e além do enorme desafio de se estabelecer critérios uniformes para o cálculo de renúncias de receitas fiscais, a concessão dos benefícios é realizada sem critérios objetivos e as renúncias, muitas vezes, de modo indevido. (SANTOS; PEREIRA, 2022, p.56). E, em outros casos, os benefícios são concedidos por tempo indeterminado, sem que haja uma avaliação periódica de seus efeitos, impedindo uma análise real sobre seu impacto social.

A ineficiência econômica é um aspecto relevante defendido por alguns autores, baseado no fato dos benefícios não concretizar a expectativa gerada, como a atração de investimentos e o crescimento econômico, e servindo apenas para reduzir a carga tributária de alguns setores já privilegiados. Em consequência disso, há perda de arrecadação sem o devido retorno em geração de empregos, renda ou desenvolvimento regional. O Tribunal de Contas da União (TCU) já apontou que parte relevante das renúncias fiscais da União não possui estudos e indicadores que

mostrem sua eficácia, fato este que compromete a racionalidade na utilização desses instrumentos. (LIMA, FONTES FILHO, 2022, p.6)

É comum a concessão de incentivos para um setor econômico específico no intuito de estimulá-lo, o que cria uma diferenciação entre os contribuintes em virtude da atividade desempenhada, como, por exemplo, o setor agroindustrial. Ou seja, o instrumento deixa de ser utilizado baseado na capacidade contributiva e acaba favorecendo setores específicos em detrimento de outros. Assim, temos que outro princípio constitucional é infringido, que se refere à livre concorrência, estampado no art.170, inciso IV, da CF. (SANTOS, 2022, p.10)

Os benefícios fiscais afetam diretamente o equilíbrio federativo, gerando distorções entre os entes da federação. A guerra fiscal, já mencionada nos parágrafos anteriores, é a manifestação mais grave desse desequilíbrio, pois cria uma competição desleal entre os estados e fere princípios tributários como o da legalidade e o da isonomia, além de comprometer a arrecadação nacional. Ela se mostra como um instrumento danoso, pois o empresariado exige do estado as mesmas vantagens de outros entes, ameaçando, de tal modo, transferir suas operações para outra unidade, o que geraria queda de arrecadação e desemprego no referido estado. Com isso, é estimulada uma migração artificial por parte das empresas, apenas por motivos tributários e não estruturais. Estados mais ricos, nesse contexto, levam vantagem, enquanto as regiões mais vulneráveis (que são as que mais precisam de arrecadação para custear seus serviços públicos essenciais) perdem recursos em prol de uma concorrência fiscal que se mostra insustentável. (DULCI, 2002)

Sob a ótica constitucional, diversos incentivos fiscais têm sido reconhecidos inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que já firmou entendimento de que a concessão de isenções, reduções de base de cálculo ou outros incentivos de ICMS sem a aprovação unânime da CONFAZ é inválida. A decisão do STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3936, por exemplo, reforça a necessidade de respeito à legislação federal e uma preocupação por parte do Estado Federativo de conter a guerra fiscal. Ainda assim, a prática persiste, pois, a fiscalização continua frágil e em razão de acordos políticos informais entre os entes.

Há de se destacar, também, a renúncia de receitas provocada pelos benefícios fiscais. A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que a renúncia fiscal deve estimar o impacto orçamentário e propor medidas de compensação, no intuito de preservar o equilíbrio das contas públicas. Apesar disso, é comum o fato de muitos entes deixarem de cumprir tais critérios, contribuindo para o agravamento do déficit fiscal e a redução dos investimentos públicos em áreas essenciais como educação, saúde, segurança e infraestrutura. Além disso, não há prazos estabelecidos para se mensurar os resultados desses benefícios, e assim haver uma reavaliação ou até encerramento deles, o que agrava ainda mais tal instrumento. (LIMA, FONTES FILHO, 2022, p.3).

Nesse contexto, a partir do momento em que um incentivo fiscal é implementado, a sua mera intenção de atenuação das desigualdades regionais ou promoção de um direito fundamental, se mostra insuficiente, devendo ser justificado, tanto do ponto de vista da sua necessidade, como, também, da possibilidade de sucesso desse instrumento. E, após a sua adoção, é primordial o seu acompanhamento permanente no intuito de verificar os resultados e definir se é necessário a continuação ou o encerramento desses incentivos. Satisfeitas as exigências, a intervenção econômica estatal é justificada, ainda que seja necessária a flexibilização de alguns princípios, como a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a livre concorrência. (SANTOS, 2022, p.11)

No entanto, os mecanismos de acompanhamento e controle dos benefícios representam um grande desafio para o Poder Público. De modo a superar esse entrave, há projetos de lei na direção de justamente criar maneiras de se ter uma melhor transparência e controle sobre tais instrumentos, em caráter nacional, vinculando a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Para exemplo, cite-se o PL n° 561/2018 e o PL n° 41/2019, ambos buscam alterar a Lei de Responsabilidade Fiscal para que haja nela o estabelecimento de critérios objetivos para implementação e acompanhamento dos benefícios fiscais, assim como a criação de prazos para manutenção, concessão e até ampliação desses incentivos. (SANTOS, 2022, p. 16)

De modo complementar, cabe a análise da política de desoneração da folha de pagamentos utilizada como benefícios fiscais pelo governo federal desde 2010. No intuito de aquecer a economia, o governo brasileiro desonerou a folha de pagamentos

para que as indústrias voltassem a promover o desenvolvimento nacional e pudessem gerar mais empregos, seguindo uma lógica cíclica: diminuindo a carga tributária, o custo para a contratação de um empregador se torna menor, gerando assim mais empregos, e, além disso, um estímulo ao consumo e um aumento da competitividade. No entanto, diferente das expectativas que foram geradas, os efeitos dessa política foram poucos, quase nulos, pois não foi levado em consideração a complexidade econômica que envolve a utilização desses instrumentos, no caso específico: as despesas com a contratação de um empregador não representam a totalidade de seus custos, há diversos outros gastos como: FGTS, seleção e treinamento, salário-hora, entre outros. (SANTOS, 2022, p.18)

Diante de todos os pontos evidenciados, torna-se nítido que os benefícios fiscais, embora possuam em sua concepção a intenção de corrigir assimetrias e fomentar o desenvolvimento econômico regional, enfrentam grandes desafios e críticas sob o aspecto de sua efetividade, controle, legalidade e coerência. A guerra fiscal instaurada entre os entes da federação não apenas compromete a arrecadação pública, como também desorganiza o pacto federativo e estimula um ambiente de insegurança jurídica. Soma-se a isso a ausência de mecanismos que consigam controlar, acompanhar e avaliar esse instrumento, perpetuando-se incentivos ineficazes. Embora haja propostas legislativas que busquem estabelecer parâmetros objetivos e ampliar o controle sobre tais políticas, com critérios mais técnicos e relatórios de impacto, a dificuldade para implementação continua a ser um desafio. Além disso, há diversos exemplos que comprovam a fragilidade desse instrumento, como a já citada política da desoneração da folha de pagamento, medida adotada como incentivo setorial que, na prática, se mostrou de baixa eficácia. Assim, é notável que os benefícios fiscais são utilizados de modo desordenado, sem planejamentos e critérios objetivos, e se transformaram mais em um custo para o Estado do que em uma solução para o desenvolvimento.

7. Reforma Tributária e os novos rumos dos Benefícios Fiscais no Brasil

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduz mudanças significativas no sistema tributário nacional, impactando diretamente os benefícios ou incentivos fiscais. A

substituição de tributos como: ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS pelos novos impostos CBS e IBS, tende a simplificar a tributação e promover maior equidade fiscal no país.

Um dos objetivos da Reforma é minimizar distorções econômicas e administrativas causadas por benefícios fiscais instrumentalizados de maneira desordenada, para isso, ela veda a concessão de incentivos fiscais, de modo expresso e inequívoco, relativamente ao IBS e à CBS fora das hipóteses previstas na constituição, conforme evidenciado no art. 156-A. Com isso, haverá uma limitação do uso dos incentivos, na tentativa de harmonizar e uniformizar o sistema tributário brasileiro, combater a guerra fiscal e promover uma igualdade entre os contribuintes. Além disso, visa também combater práticas desleais de competição entre os entes da federação, criando uma neutralidade econômica e fazendo com que o estado consiga arrecadar de forma mais previsível e a longo prazo. (ADAMY, 2024, p.418)

Ainda, há de se citar que a vedação imposta pela nova reforma sobre a concessão de regimes favorecidos para o IBS impõe aos entes uma necessidade de se obter eficiência tributária e de combater o uso excessivo e até predatório de benefícios fiscais como forma de compensar os problemas estruturais que o estado possui. Ao invés de usarem os incentivos para a atração de investimentos, a partir do momento em que a reforma vigorar, terão que desenvolver políticas públicas que fortaleçam a economia de modo contínuo e sustentável. (ADAMY, 2024, p.419). Outra mudança impactante se refere a adoção da tributação no destino e não mais na origem, ou seja, os tributos passarão a ser exigidos nos Estados e Municípios em que estão localizados os consumidores, tendo impacto diretamente nas distorções da guerra fiscal.

Diante desse cenário, os estados não mais conseguirão utilizar dos incentivos fiscais para atrair investimentos, reduzir desigualdades e aumentar sua arrecadação. Para minimizar os danos dessa perda, a reforma também cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, que distribuirá recursos da União para os estados e o Distrito Federal, só que com critérios definidos em lei complementar. Sua regulamentação será feita por lei ordinária, e deverá detalhar de qual modo serão distribuídos os recursos, os tipos de projetos a serem financiados e o fomento das atividades produtivas. No entanto, as consequências iniciais têm sido atreladas ao aumento do ICMS de modo exacerbado, pelo fato dos estados já estarem

compensando a futura perda de arrecadação. Isso pode acarretar uma nova guerra fiscal, antes da implementação da reforma. (RAPOSO; BORTOLUZZO, 2025)

Com isso, apesar das intenções que a reforma possui, há preocupações com o rumo adverso que ela pode tomar, como a já citada nova guerra fiscal. A adoção do princípio do destino pode obrigar as empresas a reorganizarem suas operações, concentrando-as nas regiões Sul e Sudeste, que são polos de maior proximidade com o consumidor e de melhor infraestrutura. (RAPOSO; BORTOLUZZO, 2025)

Logo, a nova reforma representa um passo significativo na busca pela simplificação do sistema tributário, tornando-o mais justo e eficiente. Além disso, surge na direção de suprir as mudanças necessárias para os benefícios fiscais e com a intenção de acabar com a guerra fiscal. Todavia, sua implementação, prevista para ocorrer entre 2026 e 2032, exigirá atenção rigorosa com relação às suas alíquotas, novos mecanismos e coordenação entre os entes federativos. (RAPOSO; BORTOLUZZO, 2025)

8. Considerações Finais

A análise realizada ao longo do artigo permite constatar que os benefícios fiscais, caso fossem bem estruturados e tecnicamente fundamentados, poderiam desempenhar um papel relevante na promoção do desenvolvimento regional brasileiro. Presentes na lógica da função extrafiscal dos tributos, tais instrumentos permitem ao Estado intervir na dinâmica econômica de forma indireta, buscando corrigir assimetrias históricas, estimular investimentos e fomentar a geração de emprego e renda em regiões historicamente menos favorecidas.

Contudo, apesar de seu potencial, a utilização indiscriminada, desorganizada e por vezes política desses incentivos compromete suas intenções iniciais. A ausência de critérios objetivos, de mecanismos efetivos de controle, avaliação de resultados e de coordenação entre os entes federativos transforma os benefícios fiscais em algo nocivo para a estabilidade fiscal e para a justiça tributária. A guerra fiscal emerge nesse cenário, e evidencia uma disputa que, ao invés de promover o desenvolvimento regional, aprofunda desigualdades e prejudica o pacto federativo.

O estudo também demonstrou que a concessão de incentivos fiscais, especialmente no âmbito estadual, tem sido marcada pela fragilidade normativa e institucional, permitindo a criação de regimes favorecidos sem a devida transparência ou respaldo legal, fato este que gera insegurança jurídica e afeta a livre concorrência. Além disso, muitos dos benefícios existentes carecem de comprovação de eficácia, sendo mantidos por longos períodos sem revisão ou justificativa, o que implica renúncias de receita significativas e, em muitos casos, ineficazes.

A recente Reforma Tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, surge como uma importante tentativa de reorganização do sistema tributário brasileiro, com especial impacto sobre os benefícios fiscais. Ao restringir a concessão de incentivos e instituir mecanismos como o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, o novo modelo busca aprimorar a política de incentivos, mitigar a guerra fiscal e estabelecer uma base mais equitativa e transparente para a tributação no país.

Diante disso, conclui-se que os benefícios fiscais podem, sim, ser instrumentos legítimos e úteis de política pública, desde que inseridos em um sistema tributário coerente, transparente e regido pelos princípios constitucionais. Para que cumpram sua função de promover o desenvolvimento regional, é necessário que sua concessão seja orientada por critérios técnicos, submetida a controle rigoroso e articulada a políticas estruturais de longo prazo.

9. Referências Bibliográficas

ADAMY, Pedro. **Extrafiscalidade na Reforma Tributária: Essencialidade Rígida e o Fim da Função Promocional do Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual v. 58. ano 42. p. 410-431. São Paulo: IBDT, 3o quadrimestre 2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e Desenvolvimento Regional**. Série Doutrina Tributária. Vol. IX- São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20/05/2025

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 21 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 maio 2025.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Desenvolvimento: Levantamento sobre a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)**. Brasília: TCU, 2021. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/EE/43/2D/F3/E0CF08102DFE0FF7F18818A8/LEVANTAMENTO%20SOBRE%20A%20POLITICA%20NACIONAL%20DE%20DESENVOLVIMENTO%20REGIONAL_PNDR_.pdf. Acesso em: 23/04/2025

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS. **Incentivos fiscais e desenvolvimento regional**. Revista Cadernos de Finanças Públicas, 2021. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/download/233/264/958>. Acesso em 08/05/2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2025.

COSTA, Thiago Santos; SOUZA, Mariana Oliveira. **A relevância dos incentivos fiscais para o crescimento econômico regional no Brasil**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 8, n. 2, 2021.

CUESTA, Karine Susan Oliveira Gomes de. **Governança dos incentivos fiscais na política de desenvolvimento regional**. 2021. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/bitstreams/1ed8df8d-e6a9-44a9-bebf-a2deda7e1b57/download>. Acesso em: 12/05/2025

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política, p. 95-107, 2002. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/9VWCkbZFNbfB5q8XjFhdncc/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 29/04/2025

FUJITA, Décio Seiji. **Princípios do Direito Tributário**. Semana Acadêmica, [s.l.], [s.d.]. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/princ_direito_tributario.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

LIMA, Alexandre Calvet; FONTES FILHO, Joaquim Rubens. **A ineficiência das renúncias fiscais sob a ótica da Teoria da Agência**. Cadernos FGV Projetos, [S.I.], n. 22, p. 1-10, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO REGIONAL. **Incentivos fiscais como instrumento promotor do desenvolvimento regional**. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/planos-de-trabalho/exercicio-de-2021/sudene/2-produto-01-incentivos-fiscais-como-instrumento-promotor-do-desenvolvimento-regional.pdf>. Acesso em: 15/04/2025

PRADO, S. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**. Economia e Sociedade, Campinas, n. 13, dez. 1999.

RAPOSO, Aline Timossi; BORTOLUZZO, Flávia Faggion. **Impactos ocultos da tributação no destino e o fim dos benefícios fiscais de ICMS**. Consultor Jurídico, São Paulo, 25 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-25/impactos-ocultos-da-tributacao-no-destino-e-o-fim-dos-beneficios-fiscais-de-icms/>. Acesso em: 20 maio 2025.

REVISTA CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS. Brasília, V.2, n.1, p. 1-79, edição especial, 2021

SANTOS, Daniel; PEREIRA, Lucas. **Transparência e acesso à informação de dados relativos a incentivos fiscais: desafios históricos e avanços recentes**. Revista da CGU, [S.I.], v.14, n.25, p.50-62, 2022. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/498. Acesso em: 10/05/2025

SANTOS, F. F. Pereira Vieira dos. **Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal**. *Revista de Direito e Atualidades*, v. 1, n. 3, 2022.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Especial CADIP: Reforma Tributária (EC nº 132/2023)**. São Paulo: TJSP, 2024. Disponível em: https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tribut%C3%A1ria_2024-01-31_vf.pdf. Acesso em: 20 maio 2025.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para Discussão, n. 405). Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1839>. Acesso em: 20 maio 2025.

