



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Gilson Pacheco Bomfim

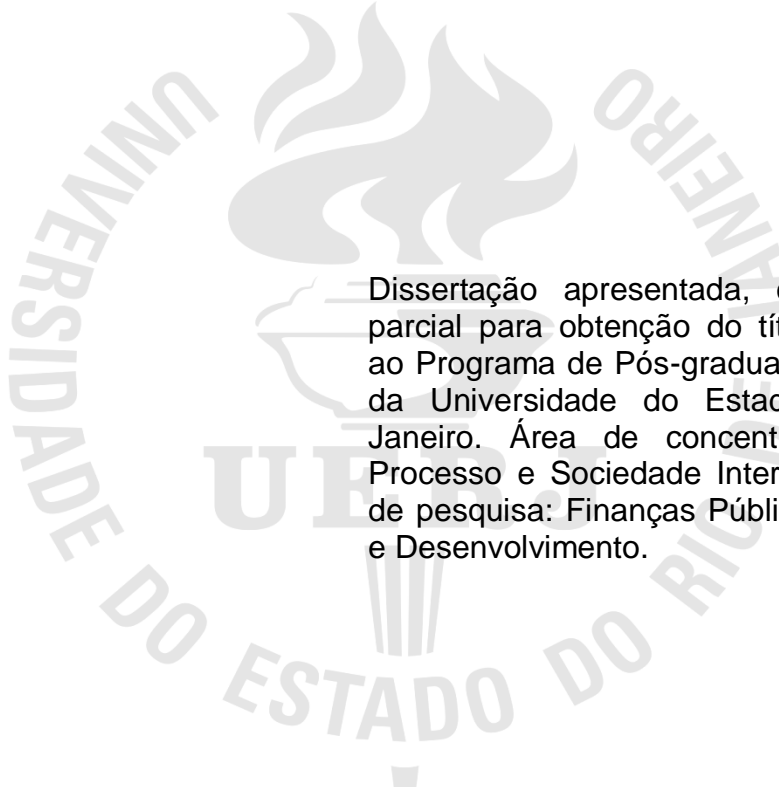
Incentivos tributários: conceituação, limites e controle

Rio de Janeiro

2014

Gilson Pacheco Bomfim

Incentivos tributários: conceituação, limites e controle



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

B695	Bomfim, Gilson Pacheco. Incentivos tributários : conceituação, limites e controle / Gilson Pacheco Bomfim. – 2014. 236 f. Orientador: Prof. Dr. Sérgio André Rocha. Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. 1.Direito tributário - Teses. 2. Tributos - Teses. I. Rocha, Sérgio André. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título. CDU 347.73
------	--

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gilson Pacheco Bomfim

Incentivos tributários: conceituação, limites e controle

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 22 de agosto de 2014.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Sérgio André Rocha (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosqueira

Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais, Nelson Silva Bomfim e Leila Alves Pacheco, e a minha mulher Ilana Bertagnolli.

AGRADECIMENTOS

A meu orientador, Sérgio André, cuja presença segura e estimulante contribui de forma decisiva para o desenvolvimento do trabalho.

Aos colegas de trabalho pela enorme paciência.

Aos meus pais e minha esposa pelo amor incondicional, cuja existência foi fundamental para o dia a dia da presente pesquisa.

RESUMO

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. 2014. 236 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

A presente pesquisa destina-se a estudar os incentivos tributários. Espécie de norma tributária indutora, os incentivos tributários ainda não receberam a atenção devida por parte dos estudiosos do direito tributário. Atento ao volume cada vez maior de recursos envolvendo incentivos tributários, assim como a necessidade de se conferir maior transparência e responsabilidade na gestão do gasto público, esse trabalho dedica-se a estudar essa ainda pouco explorada figura, extremando-a de figuras parecidas, com as quais não raras vezes é confundida. Embora não haja uma conceituação constitucional ou legal expressa, é possível afirmar que os incentivos tributários são hipóteses de desoneração tributária, que importam em derrogações às regras gerais de tributação, com o não ingresso de recursos nos cofres públicos, de forma a estimular condutas dos contribuintes, com a finalidade de se atingir fins e objetivos constitucionais. Em virtude de sua natureza híbrida, os incentivos tributários se sujeitam a limitações constitucionais tributárias e econômicas, assim como às limitações orçamentário-financeiras. O principal instrumento de compatibilização entre os incentivos tributários, capacidade contributiva, isonomia e cânones da ordem econômica é o princípio da proporcionalidade. Poder Legislativo, Tribunal de Contas e Poder Judiciário devem fiscalizar e controlar essa espécie de desoneração tributária. O Controle a cargo Poder Legislativo (no âmbito do Poder Legislativo federal) tem deixado muito a desejar, tanto no que concerne ao controle dos limites orçamentário-financeiros, quanto no que diz respeito ao controle dos limites constitucionais tributários e econômicos. O Controle que cabe ao Tribunal de Contas (foi analisado o Tribunal de Contas da União) tem mostrado alguma evolução. Contudo, a análise de alguns julgados do TCU demonstra que há muito a melhorar, especialmente no que concerne à investigação da legitimidade e economicidade. A LRF ostenta caráter de norma geral no que tange aos requisitos para a concessão de incentivos tributários. Eventual descumprimento desses preceitos por leis locais revela verdadeira inconstitucionalidade, passível de controle pelo Poder Judiciário. A atuação do Poder Judiciário, em especial do STF, no controle dos incentivos tributários tem sido bastante tímida e pouco transparente. Na maior parte dos casos, o STF tem se limitado a reafirmar o caráter discricionário dos atos oriundos do Poder Legislativo e Executivo, negando-se a examiná-los. Os pedidos de extensão de incentivos tributários também não tem obtido sucesso, pois o STF faz aplicação irrestrita da cláusula do legislador negativo. Uma solução conciliadora seria o judiciário se valer da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade, permitindo a extensão dos incentivos tributários àqueles casos em que a ilegalidade não reside no incentivo em si mesmo, mas na sua não aplicação aos contribuintes em mesma situação. Muito embora existam limites bem definidos, é possível afirmar que o controle dos incentivos tributários precisa evoluir muito.

Palavras-chave: Incentivos Tributários. Limites. Controle.

ABSTRACT

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Tax Incentives: conceptualization, limits and control*. 2014. 236 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento). – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

This research aims to study the tax incentives. Sort of inducer tax rule, the tax incentives have not already received the correct attention by tax law scholars. Keeping an eye on the increase of resources involving the tax incentives, and realizing the necessity of bringing more transparency and responsibility in the management of public expenditure, this work intend to study this little explored figure, distinguishing from other similar figures, which has been many times confused with. Although there has not been a constitutional or legal expressed meaning, it is possible to affirm the tax incentives are kinds of tax exemption, which implies derogation from general rules for taxation, with the not entering of resources into public purse, in order to get constitutional purposes and objectives. Due to this hybrid nature, the tax incentives are subject to constitutional and economic limitations, as well as budget and financial limitation. The main instrument of compatibility between the tax incentives, the ability to pay, equality and the economic order canons is the principle of proportionality. Legislative Power, Court of Auditors and Judiciary must supervise and control this kind of tax exemption. The control made by the Legislative (within the federal scope) has much been lacking, both in terms of controlling the budget and financial limits, and in terms of controlling the constitutional tributary and economic limits. The control by Court of Auditors (the Court of Auditors of Union was analyzed) seems to have some evolution. However the analysis of some Court's judgments reveals that it has much to improve, mainly concerning the investigation of legitimacy and economy. The LRF shows character of general rule in terms of requirement for granting tax incentives. Eventual non-compliance of this precepts by local rules reveals true unconstitutionality, which can be controlled by Judiciary. The actions of the Judicial Power, especially the STF actions, upon the tax incentives control have been fairly timid and lacking in transparency. In many cases, the STF has been limited to the reaffirmation of discretionary character of the acts performed by Legislative and Executive powers, but refusing the analysis of them. The requests of tax incentive extension have been unsuccessful, because of the large unrestricted application of negative legislator clause by STF. A conciliatory solution would be the Judiciary using the declaration of unconstitutionality without nullity pronouncement, allowing the tax incentives extension to that cases which the illegality is not in the incentive itself, but in the act of not applying the incentive extension to the taxpayers who are in the same situation. Although there are clear limits, it is possible to affirm that the tax incentives control still needs to evolve.

Keywords: Tax Incentives. Limits. Control

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	INDUÇÃO E EXTRAFISCALIDADE	18
1.1	Tributação, Estado Fiscal e Intervenção Sobre a Economia	18
1.2	Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico – Indução e Direção	21
1.3	Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade	24
1.4	Ainda Sobre a Extrafiscalidade e Suas Linhas Gerais	26
1.4.1	<u>Indução Como Espécie de Extrafiscalidade</u>	26
1.4.2	<u>Admissibilidade e Fundamento da Extrafiscalidade</u>	28
1.4.3	<u>É Possível Falar em Neutralidade na Tributação?</u>	30
1.4.4	<u>Normas Tributárias Indutoras – Critérios Para Identificação</u>	31
1.5	Breve Histórico Da Utilização De Normas Tributárias Indutoras	34
1.5.1	<u>Normas Tributárias Indutoras – Europa – Origem Remota</u>	34
1.5.2	<u>Normas tributárias indutoras – Europa – Origem próxima</u>	35
1.5.3	<u>Normas Tributárias Indutoras – Origem - Estados Unidos</u>	36
1.5.4	<u>Normas Tributárias Indutoras – Origem - Brasil</u>	36
1.6	Técnicas de indução através de normas indutoras	39
1.6.1	<u>Agravamentos ou Desestímulos</u>	40
1.6.2	<u>Vantagens ou Estímulos</u>	42
2	INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS, TAX EXPENDITURES E FIGURAS AFINS 45	
2.1	Receita Pública	45
2.2	Despesa Pública	46
2.3	Benefícios e Incentivos Tributários – Ideia Geral e Formas Para Sua Identificação	48
2.3.1	<u>Benefícios e Incentivos Tributários Como Espécies ou Hipóteses de Desoneração Tributária</u>	48
2.3.2	<u>Benefícios Tributários x Incentivos Tributários</u>	50
2.3.4	<u>Incentivos Tributários x Subvenções e Subsídios</u>	54
2.3.5	<u>Incentivos Tributários – Formas ou Critérios de Identificação</u>	60

2.4	<i>Tax expenditures</i> (Gastos Tributários) x Incentivos Tributários	65
2.4.1	<u>Enunciações do Conceito de “<i>Tax Expenditures</i>”</u>	69
2.4.2	<u>Formas de Quantificação dos Benefícios e Incentivos Tributários</u>	71
2.4.3	<u>Integração dos Incentivos Tributários no Processo Orçamentário</u>	73
3	INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO	75
3.1	Incentivos Tributários, Princípio da Transparência e a Responsabilidade na Gestão Fiscal	75
3.2	Incentivos Tributários na Constituição Brasileira	78
3.2.1	<u>Necessidade de Lei Específica e Exclusiva Para Instituição de Incentivos Tributários (Art. 150, §6º, CF/88)</u>	79
3.2.3	<u>Transparência Fiscal e a Integração dos Incentivos Tributários ao Processo Orçamentário (Art. 165, §6º, CF/88)</u>	82
3.2.4	<u>Incentivos Tributários e o Artigo 70 da Constituição Federal de 1988</u>	89
3.3	Incentivos Tributários e a Lei de Responsabilidade Fiscal	90
3.3.1	<u>Lei de Responsabilidade Fiscal Brasileira: Influências e Objetivos</u>	91
3.3.2	<u>Aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal a Todos os Entes Da Federação?</u>	93
3.3.3	<u>A Estimativa e A Compensação das Renúncias de Receita</u>	94
3.3.4	<u>O Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal</u>	97
3.4	Conceito de Incentivos Tributários segundo a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal	98
3.5	Benefícios, Incentivos e Gasto Tributário na Visão da Receita Federal do Brasil	102
4	LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS	105
4.1	Natureza Jurídica das Normas que Concedem Incentivos Tributários 106	
4.2	Limitações Constitucionais Tributárias, Ordem Econômica e Incentivos Tributários	108
4.2.1	<u>Legalidade Tributária e Legalidade Econômica</u>	108
4.2.2	<u>Anterioridade, Irretroatividade e Incentivos Tributários</u>	110
4.2.3	<u>Capacidade Contributiva, Isonomia e Incentivos Tributários</u>	112
4.2.3.1	Igualdade e Capacidade Contributiva	113
4.2.3.2	Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade	117
4.2.3.3	Incentivos Tributários, Isonomia e Proporcionalidade	119
4.2.3.4	Não Confisco e Mínimo Existencial	128

4.2.4	<u>Incentivos Tributários e Competência</u>	130
4.2.5	<u>Unidade Político-Econômica Federativa</u>	132
4.2.6	<u>Incentivos Tributários e Ordem Econômica</u>	135
4.3	Limitações Orçamentárias e Financeiras à Concessão de Incentivos Tributários	137
4.3.1	<u>A Estimativa do Impacto Orçamentário-Financeiro</u>	137
4.3.2	<u>A Obediência à Lei de Diretrizes Orçamentárias</u>	138
4.3.3	<u>A Manutenção da Neutralidade Orçamentária</u>	139
4.3.4	<u>Incentivos Tributários a Custo Zero? Incidência do Art. 14 da LRF?</u>	141
4.3.5	<u>Impossibilidade Do Excesso de Arrecadação Servir Como Fonte Compensatória</u>	144
4.3.6	<u>Alteração das Alíquotas de Impostos de Natureza Regulatória: Não Incidência do Art. 14 da LRF</u>	146
5	CONTROLE DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS	147
5.1	Controle Exercido No Âmbito Do Poder Legislativo	147
5.1.1	<u>Controle Dos Limites Orçamentário-Financeiros A Cargo Do Legislativo</u> ...	147
5.1.2	<u>Controle Dos Limites Constitucionais Tributários E Econômicos</u>	160
5.2	O Controle Dos Incentivos Tributários A Cargo do TC	166
5.2.1	<u>Processo TC nº 015.052/2009-7 (Acórdão 747/2010) – “Um Divisor De Águas” Na Fiscalização Exercida Pelo Tribunal de Contas</u>	171
5.2.2	<u>Processo TC nº 030.315/2010-7 (Acórdão 3137/2011) – Incentivos Tributários Relacionados Ao Regime Especial De Incentivos Para O Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI e Processo TC nº 018.011/2010-1 (Acórdão 1385/2011) – Incentivos Tributários Relacionados à “Lei Rouanet”</u>	175
5.2.3	<u>Processo TC nº 018.259/2013-8 (Acórdão 1205/2014) – O Aperfeiçoamento Da Fiscalização E Do Controle Exercido Pelo Tribunal de Contas</u>	179
5.3	O Controle Dos Incentivos Tributários pelo Poder Judiciário	184
5.3.1	<u>O Controle dos Limites Orçamentário-Financeiros Previstos na LRF</u>	184
5.3.2	<u>A Utilização de Incentivos Tributários Como Instrumentos de Políticas Públicas e a Separação de Poderes</u>	189
5.3.3	<u>Extensão e Conteúdo da Análise Acerca da Necessidade, Adequação e Proporcionalidade dos Incentivos Tributários</u>	195
5.3.4	<u>O Papel Desempenhado Pelo Supremo Tribunal Federal no Controle dos Incentivos Tributários</u>	200

5.3.5	<u>Extensão De Incentivos Tributários E O Dogma Do Legislador Negativo ...</u>	207
	CONCLUSÃO	212
	REFERÊNCIAS	221

INTRODUÇÃO

Poucas questões têm despertado tanto interesse no meio jurídico (até mais fora dele) como a questão da “reforma tributária”. Expressão de forte conteúdo retórico, a reforma tributária faz parte do discurso da situação e da oposição ao governo a algumas eleições, não importando quais partidos estejam de cada lado. A altíssima carga tributária, um sistema perversamente regressivo e um elevado índice de sonegação são elencados como argumentos aptos a justificar a necessidade de uma “reforma tributária”.

Diante de uma afirmação tão contundente, uma dúvida surge quase que naturalmente: Por que então essa “necessária” reforma não sai? Estar-se-ia diante de um paradoxo? Na verdade, parece que a expressão “reforma tributária” tem força retórica muito mais forte do que conteúdo efetivo. O argumento de que é necessária uma reforma tributária é usado muitas vezes como forma de não se discutir de forma efetiva e verdadeira o sistema tributário. Por certo, qualquer discussão séria sobre carga tributária precisa passar pelo tamanho do Estado, o tamanho que se tem e o que se quer ter. No entanto, as discussões relativas ao direito tributário têm passado, muitas vezes, ao largo disso.

Ora, o tamanho do Estado está intrinsecamente relacionado com a carga tributária, porquanto esse tipo de receita figura como a principal forma de ingresso de dinheiro nos cofres públicos. Muito importante também é saber quanto se deixa de arrecadar, seja por sonegação, seja através da concessão de benefícios ou incentivos tributários. Isso porque, em muitos casos, o não ingresso do recurso na esfera jurídica do Estado acarreta um aumento da carga tributária para outros indivíduos. É uma questão matemática: A conta precisa fechar.

Não obstante isso, enquanto a reforma tributária aparece como a “vedete” ou a “menina dos olhos” das discussões que envolvem o direito tributário, os benefícios ou incentivos tributários figuram como o “primo pobre¹”, ao qual se tem dedicado quase nenhuma atenção.

De fato, nos últimos tempos, pouquíssima atenção tem sido dedicada aos benefícios e incentivos tributários, tanto no meio jurídico quanto fora dele. Mais

¹ Personagem de um quadro humorístico de grande sucesso na televisão brasileira no final da década 1960 e início da década de 1980. O quadro chamava-se: “Primo rico e primo pobre”, que brincava justamente com o abismo existente entre as realidades de uma pessoa bastante pobre e um milionário.

recentemente, contudo, o tema passou a despertar algum interesse, muito em função da sua relação com a chamada “guerra fiscal”.

A pouca atenção não se justifica. Muito pelo contrário. O tema é riquíssimo e merece estudo aprofundado. Com efeito, informações oriundas da Receita Federal do Brasil dão conta de um incremento exponencial dos gastos públicos federais com benefícios e incentivos tributários nos últimos anos. De 2011 até 2014, houve um crescimento de aproximadamente 30% nos “gastos” com benefícios e incentivos tributários (na esfera federal). A previsão para 2014 é que as desonerações tributárias alcancem algo em torno de 4,76% do PIB (IBRE/FGV, 2013).

Para que se tenha uma ideia da importância e do montante dos valores envolvidos, é importante que se faça uma pequena observação: O valor total previsto para os incentivos e benefícios tributários (na esfera federal) em 2014 supera a soma do valor que será gasto pelos Ministérios da Saúde e Educação. Em valores brutos, será “gasto” algo em torno de R\$ 250 bilhões de reais. Um valor impactante e maior do que o valor de mercado de grandes empresas, como por exemplo, a Petrobrás, que ao final de 2013, tinha valor de mercado aproximado R\$ 215 bilhões de reais (EXAME, 2014).

Muito se fala em reforma tributária, em orçamento impositivo, inclusive para a saúde e educação, mas poucas palavras são ditas sobre os benefícios e incentivos tributários. Não seria o momento de se dar mais atenção a esses institutos? Enquanto a “esperada reforma tributária” não sai, seria possível melhorar o sistema tributário atual?

Além do elevado montante de recursos envolvidos, o *déficit* na chancela democrática e a necessidade de otimização dos princípios da transparência e da responsabilidade fiscal justificam um aprofundamento dos estudos sobre os benefícios e os incentivos tributários. Veja que a intensificação dos estudos nessa área pode trazer melhorias para o atual sistema tributário, como por exemplo: um melhor aproveitamento dos recursos empregados para esses fins, fato que poderá ocasionar, a longo prazo, uma redução da carga tributária.

Embora os benefícios tributários também mereçam atenção, em qualquer pesquisa científica cortes metodológicos se impõem, razão pela qual o presente trabalho pretende envidar esforços no estudo dos incentivos tributários, de forma a definir seus traços essenciais, limites e formas de controle. Os benefícios tributários, frise-se, não fazem parte do objeto de estudo.

Nessa conjuntura, a pesquisa dedica seu primeiro capítulo ao correto enquadramento dos incentivos tributários dentro da categoria conhecida como extrafiscalidade, gênero do qual as normas tributárias indutoras são espécies. Dedicar-se, nesse ponto, a demonstrar que o estudo da extrafiscalidade retoma importância no Estado Democrático e Social de Direito, quando atuação a estatal em determinados setores passou a ser impositiva, com a finalidade de se atingir objetivos e fins constitucionais. Também se busca analisar a indução como uma das espécies ou formas pelas quais se manifesta a extrafiscalidade.

O fundamento e a admissibilidade da extrafiscalidade também não são deixados de lado, sendo enfrentada a questão da neutralidade na tributação, já que implicações econômicas e sociais são inerentes a todo e qualquer tributo.

A problemática identificação das normas tributárias indutoras não é esquecida, explorando-se os critérios finalístico e pragmático em suas conceituações, dificuldades e vantagens. Após apresentar as teorias acerca da identificação das normas tributárias indutoras, a presente pesquisa opta pelo critério que permite otimizar o controle dos incentivos tributários quanto a sua legitimidade.

Ainda dentro do primeiro capítulo, a pesquisa realiza um breve esboço histórico da utilização de normas tributárias indutoras. Constata-se que a utilização de tais normas não constitui novidade. A alternância entre períodos de bastante uso, e substancial refluxo, coincide com as ideias políticas e econômicas de maior ou menor tamanho do Estado, bem como de intervenção deste na economia. No Brasil, nos últimos 10 anos, percebe-se um salto enorme na utilização desse instrumento de política pública.

Fecha-se o primeiro capítulo explorando e distinguindo as técnicas de indução através de normas tributárias indutoras, quais sejam: Agravamentos ou Desestímulos e Vantagens ou Estímulos.

A falta de uma definição legal acerca dos incentivos tributários, assim como a quantidade reduzida de trabalhos produzidos com essa temática, têm contribuído para a confusão terminológica e o pouco rigor técnico que se observa na utilização dos conceitos relacionados a essa espécie de desoneração tributária. Em virtude disso, no segundo capítulo, a pesquisa dedica-se a oferecer uma definição de incentivos tributários, além de extermá-los de figuras similares.

Partindo-se dos conceitos de receita e despesa pública, a pesquisa procura demonstrar que os benefícios e incentivos tributários são espécies de desonerações

tributárias. Embora já tenha sido dito que o objeto da presente pesquisa limita-se aos incentivos tributários, a precisão científica e o rigor acadêmico impõem que essa espécie de desoneração tributária seja distinguida da figura dos benefícios tributários, tarefa da qual não se furta o trabalho no decorrer do segundo capítulo.

Conquanto produzam o mesmo efeito financeiro, é extremamente importante apresentar as diferenças entre os incentivos tributários, as subvenções e os subsídios, especialmente em virtude dos regimes jurídicos distintos e das limitações impostas a cada uma dessas figuras.

As formas ou critérios para identificação dos incentivos tributários são apresentados em cada uma das suas nuances: a análise das finalidades das normas que concedem incentivos tributários; a aferição do atendimento ou não da capacidade contributiva; a identificação dos incentivos tributários por seu efeito; e, a identificação das dessas normas com base na ocorrência ou não da derrogação das regras gerais de tributação. Após apresentar cada um dos critérios, a pesquisa apresenta sua opção e exhibe as justificativas.

Aos gastos tributários (*tax expeditures*), também são dedicadas algumas linhas, com a finalidade de oferecer sua conceituação, bem como diferenciá-los dos incentivos tributários. Por último, o segundo capítulo se encerra com a exposição e análise do processo de quantificação dos incentivos tributários, bem como da forma pela qual esses “gastos” são integrados no processo orçamentário.

O terceiro capítulo destina-se a estudar os incentivos tributários no direito brasileiro, sob o prisma constitucional e legal. Partindo da ideia de que a sociedade de risco rompe com os paradigmas da sociedade industrial, impondo um novo modelo de sociedade e do Estado, o presente trabalho chama a atenção para a importância dos princípios da transparência e responsabilidade, destacando o caráter instrumental desses princípios para a superação da ambivalência e insegurança, próprias da sociedade de risco.

Muito embora não faça menção expressa aos princípios da transparência e responsabilidade, a Constituição Federal de 1988 contemplou, pela primeira vez na história jurídica brasileira, dispositivos destinados a conferir maior transparência, equilíbrio e controle dos incentivos tributários. A necessidade de lei específica e exclusiva para a concessão de incentivos tributários (art. 150, §6º, da CF/88), a obrigatoriedade de sua integração do processo orçamentário (art. 165, §6º, da CF/88) e sua submissão ao controle externo do Tribunal de Contas (art. 70 da CF)

são dispositivos emblemáticos dessa nova fase e modelo de Estado, o qual prima pela transparência, responsabilidade e equilíbrio nas contas públicas.

O advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) serviu para complementar, intensificar e melhorar o controle sobre a proposição, concessão e fiscalização dos incentivos tributários, tudo de forma a permitir uma gestão financeira e patrimonial mais equilibrada, responsável e transparente.

Além da exigência de que a Lei Orçamentária Anual esteja acompanhada do demonstrativo regionalizado sobre as receitas e despesas, decorrentes dos incentivos tributários (art. 165, §6º, CF/88), a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe que a Lei de Diretrizes Orçamentárias também se faça acompanhar de um demonstrativo da estimativa e compensação das renúncias de receitas (art. 4º, §2º, V, da LRF).

Vistas essas exigências, o trabalho apresenta e dissecar os três outros mandamentos relacionados à concessão de benefícios e incentivos tributários previstos pelo artigo 14 da LRF: a) Estimativa do impacto orçamentário-financeiro; b) Atendimento à Lei de Diretrizes Orçamentárias; e, c) Consideração da renúncia na Lei Orçamentária Anual ou estabelecimento de medidas compensatórias que aumentem a receita, através da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributos.

Ao final do terceiro capítulo, a presente pesquisa apresenta uma definição de incentivos tributários, consoante os dispositivos constitucionais e legais referentes à matéria, apresentando ainda, uma crítica ao conceito atual de gasto tributário adotado pela Receita Federal do Brasil, órgão federal responsável pela elaboração e divulgação do demonstrativo regionalizado sobre as receitas e despesas, decorrentes dos incentivos tributários.

Chega-se ao quarto capítulo. Nessa parte da presente investigação, a ideia é analisar os limites à concessão de incentivos. Nada obstante, em um primeiro momento procura-se definir a natureza das normas jurídicas que estabelecem incentivos tributários: Seriam normas tributárias ou normas de intervenção no domínio econômico?

Assentada sua natureza jurídica, passa-se à análise efetiva dos limites a que estão sujeitos os incentivos tributários. Dessa forma, os principais limites constitucionais tributários e da ordem econômica são postos em exame frente aos incentivos tributários.

Nessa parte da pesquisa, são investigadas: a legalidade tributária e a legalidade econômica; a relação entre anterioridade, irretroatividade e os incentivos tributários; a possibilidade de compatibilização entre capacidade contributiva, isonomia e incentivos tributários; a relação entre incentivos tributários, competência tributária e legislativa; a unidade político-econômica federativa e os incentivos tributários.

Questão das mais complexas, a compatibilidade entre capacidade contributiva, isonomia, ordem econômica e a concessão de incentivos tributários é examinada de forma detalhada, com a apresentação e estudo do principal meio ou instrumento de resolução de eventuais conflitos entre os citados princípios.

As limitações orçamentário-financeiras também são analisadas de forma detida, não se olvidando dos requisitos e mandamentos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal como essenciais à concessão de normas indutoras. Um a um, todos esses requisitos são visitados: estimativa do impacto orçamentário-financeiro; obediência à Lei de Diretrizes Orçamentárias; manutenção da neutralidade orçamentária, com a consideração da renúncia de receita pela Lei Orçamentária Anual ou o estabelecimento de medidas de compensação, tais como o aumento de alíquotas; a possibilidade de que incentivos tributários concedidos a custo zero não se submetam à disciplina da LRF; Impossibilidade de que o excesso de arrecadação sirva como medida compensatória; e, alteração de alíquotas de impostos regulatórios e não submissão aos requisitos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Vistos os limites a que estão sujeitos os incentivos tributários, passa-se à análise de seu controle. Chega-se, então, ao quinto capítulo.

Em primeiro lugar, é examinado o controle exercido pelo Poder Legislativo, tanto sob o prisma orçamentário-financeiro, quanto sob o prisma dos limites constitucionais tributários e da ordem econômica. Nesse ponto, é importante destacar que a pesquisa se debruça sobre os incentivos tributários concedidos pela União, bem como sobre a atuação do Poder Legislativo em nível federal (Câmara dos Deputados e Senado Federal).

Em segundo lugar, é visto o controle dos incentivos tributários a cargo do Tribunal de Contas. Além dos aspectos formais e materiais ligados à concessão dos incentivos tributários, o Poder Legislativo possui atribuição para fiscalização posterior dos incentivos tributários, nesse caso, com auxílio do Tribunal de Contas.

Na dicção Constitucional, trata-se de controle externo, o qual não afasta a possibilidade do controle interno.

Nessa parte, analisa-se o conteúdo e alcance da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade. O trabalho também não se furta a analisar alguns julgados do Tribunal de Contas da União e mostrar como a fiscalização, a cargo dessa Corte de Contas, vem evoluindo. Mais uma vez, é crucial esclarecer que a pesquisa tem seu foco direcionado aos incentivos concedidos pela União, examinando, por conseguinte, a atuação do Tribunal de Contas da União.

A parte final da pesquisa dedica-se a esmiuçar o controle dos incentivos tributários por parte do Poder Judiciário. Em um primeiro exame, verifica-se como solucionar eventuais conflitos entre os dispositivos gerais acerca de incentivos tributários constantes da LRF e eventuais leis contrárias a seus mandamentos. A vetusta controvérsia acerca de hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária é enfrentada na resolução da questão.

Também recebe atenção especial a questão dos incentivos tributários como políticas públicas e a possibilidade de ingerência do Poder Judiciário sobre as escolhas realizadas pelo Poder Executivo e Legislativo. Nessa parte do trabalho são verificados a extensão e o conteúdo em que pode se dar a análise sobre a adequação, necessidade e proporcionalidade por parte do Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário.

O papel do Supremo Tribunal Federal no controle dos incentivos tributários também é colocado sob investigação. Nesse ponto da pesquisa, são estudados alguns julgados do STF, colacionados por meio de pesquisa no *sítio* eletrônico do próprio Tribunal, através dos quais são averiguados os critérios e métodos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento desses casos.

Por último, é explorada a questão da possibilidade de extensão de incentivos tributários pelo Poder judiciário aos contribuintes não contemplados originariamente pela medida. Nesse ponto, é investigado o meio pelo qual o Supremo Tribunal Federal vem resolvendo essa questão, oferecendo-se variáveis à forma tradicional como a questão vem sendo analisada.

Ao final, são expostas de forma clara e objetiva as principais conclusões a que se chegou durante o desenvolvimento da presente pesquisa.

1 INDUÇÃO E EXTRAFISCALIDADE

1.1 Tributação, Estado Fiscal e Intervenção Sobre a Economia

Embora registros históricos indiquem que os grupamentos humanos sempre procuraram satisfazer suas necessidades coletivas através de contribuições exigidas compulsoriamente², a ideia atual que se tem acerca da tributação é algo bem mais recente. De fato, somente a partir do século XVI, no modelo de Estados Patrimoniais, é possível falar em tributo como “preço da liberdade”³, quando, por exemplo, se substituiu o serviço militar obrigatório e as prestações de guerra pelo pagamento de um imposto (TORRES, 1991, p. 38).

Nada obstante, no Estado Patrimonial, o tributo não figurava ainda como principal fonte de receita estatal. Nesse período, o Estado obtinha suas receitas, principalmente, por meio da exploração dos recursos patrimoniais e dominiais do próprio soberano, que exercia predominantemente o papel de agente econômico ao lado do particular, gerando a riqueza de que necessitava (SCHOUERI, 2012, p. 22).

Paulatinamente, o modelo de Estado Patrimonial foi sendo substituído pelo Estado Policial. Modelo de Estado altamente centralizador e intervencionista, o Estado Policial assumiu a feição política do *absolutismo esclarecido ou despotismo iluminado* e a feição econômica do *mercantilismo ou cameralismo* (TORRES, 1991, p. 52). O forte caráter intervencionista do Estado Policial conduzia à utilização extrafiscal ou indutora das normas tributárias, que passavam a ser utilizadas também como meio de direção da economia (SCHOUERI, 2012, p. 23).

O absolutismo político e a economia mercantilista do Estado de Polícia foram substituídos pelo liberalismo político-econômico e pelo capitalismo do Estado Fiscal, *expressão financeira do Estado Democrático de Direito*⁴. A principal característica

² Nesse sentido é o pensamento de Charles Adams (2001, p. 2/3), em obra que já se tornou referência pela densidade e amplitude com que se analisam os tributos ao longo dos séculos e de diversas civilizações. De forma similar, Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 1) destaca que o fenômeno tributário é inseparável da história dos povos desde a imemorial antiguidade.

³ Conforme preciosa lição de Ricardo Lobo Torres (2005a, p. 97), o tributo consubstancia o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se afasta do Estado por intermédio do tributo, cujo pagamento substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas, ou seja, a parcela de liberdade de que o cidadão abre mão para que o Estado possa exercer seu Poder de tributar é o preço pago para a conservação das demais liberdades.

⁴ A expressão foi utilizada por Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p.116) em obra que já se tornou referência.

financeira do Estado Fiscal⁵ é o novo perfil da receita pública, que passa a se fundar, sobretudo, nos impostos.

Nos Estados Fiscais, modelo adotado pela grande maioria dos Estados Modernos, os tributos deixam de ter caráter transitório e conjuntural, figurando como receitas permanentes e ordinárias. Nesse tipo de Estado, o particular ocupa o lugar de fonte originária das riquezas, cabendo-lhe transferir parcela dessa riqueza, por intermédio dos tributos, ao Estado⁶. Dito de outra forma: Há uma separação entre economia e estado, o qual passa a ser sustentado pela sua participação nas receitas da economia privada, através do imposto (NABAIS, 2009, p. 196)

Em sua primeira fase, o Estado Fiscal apresentou-se de forma minimalista (Estado Fiscal Liberal), não lhe cabendo qualquer tipo de intervenção na economia, que deveria ficar tão-somente aos “cuidados” da “mão invisível do mercado”, a qual seria suficiente para autorregular as práticas comerciais e industriais. Qualquer atuação estatal sobre o mercado provocaria desequilíbrios, bem como afetaria a livre concorrência. Naturalmente, a concepção acerca da tributação também acabou influenciada por essa ideologia, predominando, nesse período, a concepção de que as normas tributárias deveriam ter caráter meramente arrecadatário.

A segunda fase do Estado Fiscal foi marcada por uma adaptação do modelo capitalista, que, para se manter como doutrina dominante, precisou conceder diversos direitos sociais aos trabalhadores, assim como flexibilizar sua crença de que a “mão invisível do mercado” seria capaz de se autorregular (RIBEIRO, 2008, p. 19).

Essa nova fase do Estado Fiscal ficou conhecida como Estado Social ou Estado do Bem-Estar Social (Estado Social Fiscal). Caracterizou-se, no campo financeiro, pela marcante intervenção do Estado sobre a economia, muitas vezes por intermédio da extrafiscalidade, com o objetivo de estimular a combalida economia mundial no período entre o final do século XIX e o último quarto do século XX.

⁵ Segundo pontua José Casalta Nabais (2009, p. 191), embora a expressão e o conceito de Estado Fiscal tenham sido cunhados por Lorenz Von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885, e II, 1886, somente após a primeira guerra mundial, por volta de 1917, a expressão ganha destaque, em um contexto de problemas financeiros enfrentados pelos Estados no pós-guerra.

⁶ Nesse modelo de Estado, aprofunda-se a ideia de tributo como preço da liberdade, com a prestação fiscal substituindo os deveres pessoais e aliviando as proibições jurídicas (TORRES, 2005a, p. 97).

Prevaleceram, nesse período, as ideias do economista John Maynard Keynes, que sustentava a necessidade de forte intervenção do Estado sobre a economia, como forma de superar os ciclos de grave crise econômica e atingir o pleno emprego⁷. Além do caráter arrecadatório, os tributos passaram a ser utilizados como instrumentos da política econômica, especialmente como forma de induzir comportamentos (NUSDEO, 2013, p. 202).

O “Estado Fiscal Social”, contudo, passou a ser questionado em virtude de seu agigantamento, especialmente porque seu crescimento não proporcionou melhor distribuição de renda ou eficiência econômica. É nesse contexto que surgiu o Estado do Século XXI, denominado “Estado Democrático e Social de Direito”, também conhecido como Estado Subsidiário ou Estado da Sociedade de Risco.

Nessa terceira fase, o Estado Fiscal caracteriza-se por uma diminuição de tamanho e por uma menor intervenção na economia, além de uma participação maior da sociedade civil, que passa a desempenhar um papel mais ativo, ao passo que a atuação do Estado fica limitada a determinados setores econômicos (SEBASTIÃO, 2011, p. 58/59)⁸.

Sem embargo da importância de outros sinais característicos, o Estado da “Sociedade de Risco”⁹ caracteriza-se, especialmente, por um incremento dos riscos sociais, advindos, sobretudo, da ambivalência e da imprevisibilidade da própria conduta humana. Nesse novo tipo de Estado, a maior parte dos riscos sociais deriva ou aparece como efeito colateral não imaginado de uma conduta humana.

Nesse contexto, a ambivalência e a imprevisibilidade figuram como palavras chaves dessa nova era. Com efeito, nesses novos tempos, muitas medidas adotadas para a solução de problemas de um grupo de pessoas acabam por gerar

⁷ Embora seja comum a afirmação de que John Maynard Keynes foi um dos defensores da forte intervenção do Estado na vida econômica, assim como de uma política fiscal deficitária, é importante destacar que Keynes escrevia para um contexto econômico muito peculiar e de grave crise (o da Grande depressão), que se caracterizava por uma crise estrutural e de confiança dos agentes econômicos no mercado. Em outras palavras: Em um cenário excepcional (o da Grande Depressão), Keynes defendia sim uma resposta igualmente excepcional, que combinava forte intervenção econômica e aumento do gasto público (AFONSO, 2012, p. 42/43).

⁸ Na mesma linha é o pensamento de Luis Eduardo Schoueri (2012, p. 28).

⁹ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a expressão *sociedade de risco* foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, para fazer referências aos dias atuais, onde grande parte dos perigos enfrentados pelos homens surge como efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das condutas, bem como um enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado (RIBEIRO, 2008, p. 34).

dificuldades não previstas para outro grupo, em uma lógica ambivalente e imprevisível (RIBEIRO, 2008, p. 36/37).

Obviamente, nesse cenário, a intervenção do Estado sobre a economia também merece nova leitura, de forma a se compatibilizar com ambivalência e imprevisibilidade, características dessa nova era. Veja que, por exemplo, medidas adotadas para estimular determinado setor econômico podem produzir riscos não imaginados e deletérios sobre outros setores da economia, bem ao feitio da lógica ambivalente e imprevisível da sociedade de risco.

Diante desse cenário, o princípio da transparência¹⁰ assume vital importância, pois somente quando se conhece o mecanismo do risco, de forma transparente, com o conhecimento de suas causas e dos seus efeitos, é que se torna possível reduzir a ambivalência e a imprevisibilidade marcantes dessa nova era (TORRES, 2005a, p. 246).

Percebe-se, portanto, que a concepção atual de Estado Fiscal não se contrapõe à utilização de medidas que importem em intervenção sobre o domínio econômico, entretanto, tais medidas devem ser orientadas e condicionadas pela transparência na gestão fiscal, medida essencial para que se conheça e diminua os efeitos decorrentes da ambivalência e imprevisibilidade característica da sociedade de risco.

1.2 Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico – Indução e Direção

Como visto acima, o Estado Fiscal assumiu originariamente concepção liberal e minimalista. Entretanto, a “mão invisível do mercado” não se mostrou apta a resolver alguns problemas, tais como o abismo entre as classes sociais. Mais que isso, percebeu-se que o liberalismo acabou por contribuir para alargar as diferenças então existentes, tornando o pobre ainda mais pobre, e o rico ainda mais rico¹¹.

¹⁰ A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, que impõe que a atividade financeira do Estado desenvolva-se dentro dos ditames da clareza, abertura e simplicidade, especialmente diante da ambivalência e imprevisibilidade que caracterizam a sociedade de risco (TORRES, 2005a, p. 243).

¹¹ Nesse sentido, José dos Santos Carvalho Filho tem passagem lapidar que merece ser transcrita: “A pretensa liberdade na ordem econômica conferida pelo Estado aos indivíduos surtiu efeito contrário, revelando-se forma de alargar os abismos entre as classes sociais e tornando o pobre cada vez mais pobre e o rico cada vez mais abastado. A liberdade para as classes desfavorecidas transformou-se em escravidão.” (2010, p. 986).

Como bem destacado por Fábio Nusdeo (2013, p. 206), as limitações ou falhas do mercado e os objetivos e fins impostos à política econômica levaram os sistemas descentralizados ocidentais a admitir outro centro de decisão além do mercado. Dessa forma, o Estado foi chamado a intervir *no* e *sobre* o domínio econômico.

Diante das inúmeras transformações políticas e sociais, o Estado começa a deixar de lado, pouco a pouco, sua posição de neutralidade, para envolver-se em tarefas de redistribuição, regulação e planejamento (BOITEUX, 2001, p. 67).

Veja que a ideia de intervenção **no** e **sobre** o domínio econômico não contradiz o sistema capitalista, tampouco se contrapõe à livre iniciativa, funcionando como uma forma de adaptação desse regime aos novos tempos, de forma a aperfeiçoá-lo e evitar sua superação¹².

Nesse contexto, novas ideias passaram a inspirar uma posição mais atuante e fiscalizadora do Estado perante a sociedade e a economia. Trata-se ainda de um modelo capitalista, mas, agora, com nítido viés intervencionista, onde o interesse público sobrepõe em relação ao regime econômico capitalista (CARVALHO FILHO, 2010, p. 986).

Segundo Eros Grau (2003, p. 82), somente seria possível falar em intervenção quando o Estado atua em área de outrem, ou seja, quando ingressa em área que originariamente não lhe foi atribuída pela Constituição.

Dessa forma, não há que se falar em intervenção no caso do artigo 175 da Constituição Federal de 1988¹³, que trata dos serviços públicos a serem prestados diretamente pelo Estado ou sob o regime de concessão ou permissão. Por outro lado, a atividade exercida pelo Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, prevista pelo artigo 174 da Constituição Federal de 1988¹⁴, revela típica forma de intervenção.

¹² Conforme salienta o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau (2003, p. 48), o capitalismo é portador da “vigorosa virtude” da transformação. Assim, o capitalismo não apenas se preserva, de modo a permitir a reprodução das relações capitalistas, como também se encontra permanentemente em processo de transformação.

¹³ “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

¹⁴ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

Eros Roberto Grau (2003, p. 126) apresenta três modalidades de intervenção do Estado **no** e **sobre** o domínio econômico¹⁵: a) intervenção por absorção ou participação (espécie de intervenção **no** domínio econômico); b) intervenção por direção (espécie de intervenção **sobre** o domínio econômico); e, c) intervenção por indução (espécie de intervenção **sobre** o domínio econômico)¹⁶.

Na intervenção por absorção ou participação, o Estado desenvolve ação **no** campo da atividade econômica, passando a figurar como verdadeiro agente econômico. Essa intervenção poderá ocorrer através do controle integral dos meios de produção de determinada atividade econômica, com atuação do Estado em regime de monopólio (intervenção por absorção); ou poderá ocorrer por meio do controle parcial dos meios de produção, com atuação do Estado em regime de competição (intervenção por participação) (GRAU, 2003, p. 126/127).

Nas espécies de intervenção por direção e indução, o Estado desenvolve ações **sobre** o campo da atividade econômica, como verdadeiro agente regulador dessa atividade (GRAU, 2003, p. 127).

Na **intervenção por direção**, o Estado institui mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica. Já na **intervenção por indução**, o Estado estabelece prêmios ou atrativos para que o sujeito da atividade econômica aja de determinada forma (GRAU, 2003, p. 127/128).

As normas de **intervenção por direção** revelam comandos imperativos e cogentes, que impõem comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica. Nesse tipo de norma, o descumprimento do preceito imperativo está necessariamente ligado a uma **sanção negativa**¹⁷ pela prática de um ilícito.

¹⁵ O domínio econômico, segundo Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 43), é a parcela da atividade econômica em que atuam os agentes do setor privado, sujeita à regulação, fiscalização e normatização do setor público, por meio de atividades fiscalizatórias, incentivadoras e de planejamento, admitindo-se, de forma excepcional, que o Estado atue de forma direta.

¹⁶ Fábio Nusdeo (2013, p. 201) destaca que os Estados atuam no sistema econômico por: a) direção; b) absorção; c) participação; e, d) indução. Em sentido um pouco diferente, Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 588) sustenta que a interferência do Estado na ordem econômica pode se dar de três formas: a) por intermédio da edição de normas e fiscalização de seu cumprimento; b) mediante a concessão de incentivos e estímulos à iniciativa privada; e, c) atuando ele próprio em casos excepcionais.

¹⁷ A expressão **sanção** é utilizada no presente trabalho como gênero, que abarca duas espécies distintas: **sanção positiva**, que equivale às consequências agradáveis da observância da norma jurídica; e, **sanção negativa**, que equivale às consequências negativas da inobservância da norma

Exemplos extremamente didáticos de normas de **intervenção por direção** podem ser encontrados em dispositivos que determinam fixação de preço ou a utilização de filtros antipoluentes (NUSDEO, 2013, p. 201). A fixação ou tabelamento de preço fez parte da realidade jurídico-econômica brasileira em épocas de planos econômicos e inflação estratosférica (como por exemplo, na década de 1980) e o descumprimento de seu preceito imperativo estava ligado a uma *sanção negativa* pela prática de ato ilícito.

No caso das normas de **intervenção por indução**, embora também se esteja diante de comandos deônticos, ao seu não cumprimento não é ligado a uma *sanção negativa* pela prática de um ilícito. Com efeito, nesse tipo de norma, a *sanção negativa* é substituída pelo estímulo, incentivo, prêmio ou *sanção positiva* (como por exemplo, isenções, créditos de imposto, reduções da alíquota ou base de cálculo, etc.)¹⁸. O agente pode ou não aderir ao comportamento previsto pela norma, mas, caso decida não aderir a tal comportamento, não fará jus aos benefícios, incentivos ou prêmios previstos pelo comando legal¹⁹.

É importante destacar que a intervenção por indução pode se dar também por intermédio de desestímulos. No caso de desestímulos, o Estado atribui, ao sujeito que praticar a conduta não desejada, custos que lhe não seriam imputados (como por exemplo, tributos ou alíquotas maiores sobre as atividades indesejadas), em caso do normal curso do mercado (SCHOUERI, 2005, p. 54).

1.3 Fiscalidade, Extrafiscalidade e Parafiscalidade

jurídica. Para um aprofundamento acerca da distinção entre sanções positivas e negativas, conferir Norberto Bobbio (2007, p. 17).

¹⁸ Na mesma linha é o pensamento de Norberto Bobbio (2007, p. 26), que, destacando o uso cada vez maior das sanções positivas ou da função promocional do Direito, cita como exemplo, a concessão de *isenção fiscal* como uma *sanção positiva* que objetiva induzir determinado comportamento de interesse do Estado. No mesmo sentido, Fabio Nusdeo (2013, p. 202) elenca a redução de impostos para investimentos em determinados setores como um dos exemplos de intervenção na economia por meio da indução. Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 588) também enxerga nos incentivos tributários uma forma de intervenção sobre a economia.

¹⁹ Eros Grau (2003, p. 129) faz interessante observação quanto aos efeitos da não adesão ao comportamento sugerido pela norma, destacando que os agentes não abarcados passam a ocupar posição desprivilegiada nos mercados, em virtude de seus concorrentes terem aderido ao comportamento sugerido, fazendo jus, por conseguinte, ao gozo dos incentivos, benefícios ou prêmios previstos pela norma.

Como foi dito, no modelo de Estado Fiscal, o financiamento das atividades estatais dá-se primordialmente pela via da tributação. Nesse cenário, naturalmente, a busca de recursos para a satisfação das necessidades financeiras do Estado aparece como uma das principais finalidades ou funções das normas tributárias.

Dentro da concepção clássica da atividade financeira do Estado, a tributação deveria servir exclusivamente para financiar as necessidades financeiras do Estado, caracterizando-se pela “neutralidade”²⁰, quanto aos aspectos sociais, políticos e econômicos (BORGES, 1998, p. 40/41). Essa é a noção de *fiscalidade*, que é a expressão utilizada pela doutrina para definir o emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias (COSTA, 2013, p. 28).

No entanto, essa concepção clássica da atividade financeira do Estado tem profunda ligação com a doutrina política e econômica de sua época, qual seja: o liberalismo. De fato, como o liberalismo em sua acepção clássica limitava a atuação do Estado à manutenção e proteção de sua soberania e à conservação de seu ordenamento jurídico (BORGES, 1998, p. 42), era mais do que natural que as normas tributárias, nesse período, estivessem orientadas para finalidades ou funções meramente arrecadatórias ou exclusivamente fiscais²¹.

Contudo, a natural mitigação do liberalismo clássico (imposta pelas razões vistas acima), com a crescente intervenção do Estado **no** e **sobre** o domínio econômico, repercutiu no papel da atividade financeira do Estado, assim como na leitura que se fazia das finalidades ou funções das normas tributárias.

Por certo, sendo a tributação parte da atividade financeira do Estado, é natural sua ligação com a concepção social e política de cada organismo social ou Estado, variando segundo as tendências políticas, econômicas e sociais em cada momento histórico (MORAES, 1996, p. 442).

²⁰ No mesmo sentido é o pensamento de Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 442), como se vê na seguinte passagem: “Os impostos fiscais são denominados, também, impostos neutros, porque não intervêm na ordem social e econômica. Obter recursos para o atendimento dos fins do Estado é a finalidade norma, natural, fiscal, de todo imposto”. O mestre Aliomar Baleeiro (1969, p.189), contudo, faz interessante alerta quanto à pretensão de neutralidade da atividade financeira do Estado, aduzindo que as “finanças neutras”, ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, não são verdadeiramente neutras, eis que acabam por consagrar uma política de caráter conservador, de manutenção do quadro político e econômico existente.

²¹ José Casalta Nabais segue nessa mesma direção, conforme se vê do seguinte trecho (2009, p. 227): “Para a concepção liberal clássica (A. SMITH, D.RICARDO, S.MILL, J.B.SAY, etc), que parte da ideia de uma sociedade autônoma, autoregulada e separada do estado e correlativamente dum estado socialmente neutro e mínimo, o imposto tinha necessariamente uma função exclusivamente fiscal (ou financeira).”

Como bem observado por José Casalta Nabais (1994, p. 166), nesse novo quadro de funções do Estado, o imposto deixa de ser um simples meio de obtenção de recursos financeiros para custeio das “neutras” despesas estatais, passando a ostentar a posição de instrumento de realização de suas tarefas, diretamente, através do custeio das despesas que já não são mais “neutras”, ou indiretamente, por intermédio de normas indutoras.

Diante desse contexto, retoma importância o estudo da *extrafiscalidade*.

A doutrina da *extrafiscalidade*, ao contrário das concepções que pugnam pela tributação estritamente fiscal, põe em relevo a possibilidade do Estado, valendo-se das normas tributárias, provocar modificações deliberadas nas estruturas econômicas e sociais (BORGES, 1998, p. 46/47)²².

De certo, atualmente, ganha cada vez mais a força a ideia de que os impostos não devem servir somente como principal forma de financiamento da atuação estatal, mas figurar também como poderoso instrumento para que o sistema político ponha em prática uma determinada concepção de Estado e Justiça (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5).

Enquanto fiscalidade e extrafiscalidade guardam relação com as funções ou finalidades das normas tributárias, a parafiscalidade tem relação com a competência tributária. Trata-se de fenômeno jurídico que ocorre quando a lei que instituiu o tributo indica sujeito ativo diferente daquele que possui a competência tributária, ou seja, a pessoa credenciada para exigir o cumprimento da prestação tributária e dispor sobre os valores arrecadados é diferente daquela que possui competência para instituir o tributo (CARVALHO, 2005, p. 237).

1.4 Ainda Sobre a Extrafiscalidade e Suas Linhas Gerais

1.4.1 Indução Como Espécie de Extrafiscalidade

Tradicionalmente, a doutrina define o fenômeno da *extrafiscalidade* como a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos econômicos e sociais que

²² A doutrina costuma utilizar as expressões impostos fiscais, para se referir aos impostos que são utilizados predominantemente para obter receitas para financiar o gasto público; e impostos extrafiscais, para se referir a impostos que buscam atingir objetivos alheios aos meramente arrecadatórios (MORAES, 1996, p. 443).

transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado (TORRES, 2005b, p. 164)²³. Por certo, a ideia em torno da extrafiscalidade permite enxergar a tributação como um instrumento que possibilita ao Estado obter efeitos econômicos e sociais, de forma a atingir os fins delineados pela Constituição (GOUVEA, 2006, p. 46).

É verdade, contudo, conforme muito bem destacado por Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 32), que o termo *extrafiscalidade* tem sido utilizado, ora como gênero, ora como espécie.

Como **gênero**, o termo está ligado a todos os casos **não vinculados à obtenção de recursos para o Estado, repartição da carga tributária ou simplificação administrativa**. Incluem-se nessa acepção, além das normas indutoras (espécie de extrafiscalidade), outras normas tributárias que se movem por razões não fiscais, como por exemplo, redistribuição de renda e defesa da indústria nacional²⁴.

Como **espécie**, o termo está relacionado à função ou finalidade da norma tributária de **induzir ou direcionar o comportamento de pessoas físicas ou jurídicas**, como verdadeiro instrumento regulatório dos comportamentos sociais e econômicos dos cidadãos²⁵.

Importante destacar que, por intermédio da indução, o Estado atua sobre o domínio econômico, oferecendo alternativas ao agente, que recebe estímulos ou desestímulos para agir de uma ou de outra forma. Qualquer que seja o comportamento escolhido pelo agente, não há que se falar em ilícito. Esse ponto é fundamental e distingue as normas indutoras das normas interventivas por direção,

²³ Nesse sentido também é o pensamento de José Casalta Nabais, que define a extrafiscalidade como o conjunto de normas que tem como finalidade principal ou dominante a produção de efeitos econômicos e sociais por intermédio da tributação (2009. p. 629).

²⁴ A título de exemplo, veja-se a seguinte passagem de lavra do professor José Marcos Domingues de Oliveira: “*Ja a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao bem comum.*” (2007. p. 47).

²⁵ É nesse sentido que o termo é empregado na seguinte passagem: “*A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados* (COSTA, 2013, p. 68).

que, acaso descumpridas, importam na prática de um ato ilícito (SCHOUERI, 2005, p. 44).

Deve ser mencionado que não é possível falar em normas tributárias diretivas ou por direção, eis que não existe a categoria do fato gerador obrigatório. Essa hipotética espécie de fato gerador equivaleria a um verdadeiro confisco, que é vedado constitucionalmente (art. 150, IV da Constituição Federal de 1988). Tampouco se está a tratar o tributo como sanção por ato ilícito, o que iria contrariar o Código Tributário Nacional (art. 3º do CTN).

Na verdade, as normas indutoras estimulam (incentivam) ou desestimulam (desincentivam) comportamentos dos agentes econômicos. Na indução por estímulos, o Estado proporciona vantagens adicionais, que não seriam obtidas na atuação regular do mercado (por exemplo, concedendo uma isenção ou uma redução de base de cálculo), àqueles que praticam a conduta desejada. Em contrapartida, os desincentivos atuam atribuindo custos, que não seriam imputados regularmente pelo mercado (por exemplo, tributando com uma alíquota maior) aos agentes que praticam condutas que o Estado deseja ver desestimuladas (SCHOUERI, 2005, p. 54).

Para o objeto do presente trabalho, importa tratar especificamente de uma espécie de extrafiscalidade, qual seja: da função ou finalidade indutora das normas tributárias. Tal função materializa uma forma de intervenção do Estado sobre domínio econômico, por meio de estímulos ou desestímulos, com a finalidade de atender aos ditames constitucionais e proporcionar maior equilíbrio das relações sociais e econômicas (ELALI, 2007, p. 103).

1.4.2 Admissibilidade e Fundamento da Extrafiscalidade

Já foi visto que a extrafiscalidade, mais especificamente a utilização de normas tributárias indutoras, tem intensa ligação com o modelo político-econômico de Estado. Nessa conjuntura, é possível notar uma maior ou menor utilização de normas extrafiscais dependendo do tipo ou modelo de Estado adotado.

Dessa forma, é perfeitamente compreensível que a extrafiscalidade tenha sofrido substancial refluxo durante o Liberalismo Clássico, porquanto esse regime baseava-se em uma atuação estatal neutra perante a sociedade e economia. Esse

postulado influenciava, por óbvio, a atividade tributária, que deveria se limitar a busca de recursos para custeio de atividades estatais (VELLOSO, 2010, p. 302)²⁶.

No entanto, a maioria absoluta dos Estados Modernos é intervencionista, razão pela qual a tributação é largamente utilizada também com fins extrafiscais, mesmo nos países em que as Constituições não se pronunciam a respeito (VELLOSO, 2010, p. 302/304)²⁷.

Na Alemanha, após alguma polêmica, em virtude da Codificação Tributária do Reich somente prever a finalidade arrecadatória para os tributos, doutrina, jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão e a Codificação Tributária de 1977 (art. 1º, §3º) consolidaram-se (em sua grande maioria) no sentido de que a obtenção de recursos financeiros poderia assumir caráter secundário, admitindo, portanto, a perseguição de finalidades extrafiscais (VELLOSO, 2010, p. 302).

Na Espanha, as Leis Gerais Tributárias de 1963 (art. 4º) e 2003 (art. 2.1) possuem dispositivos expressos que admitem a utilização dos tributos como instrumentos de política econômica e social, de forma a atingir objetivos e fins delineados na Constituição. Na mesma linha, o Tribunal Constitucional Espanhol também entende legítima a utilização extrafiscal dos tributos, que busariam fundamento nos princípios constitucionais norteadores da ordem econômica e social (VELLOSO, 2010, p. 303).

É possível afirmar, então, a ampla aceitação legal, doutrinária e jurisprudencial da extrafiscalidade em diversos países (além dos exemplos citados acima, é possível citar também Itália e França), em especial a partir das décadas de 1960 e 1970 (NABAIS, 2009, p. 227/242).

²⁶ Conforme observa José Casalta Nabais (2009, p. 227), segundo a concepção liberal clássica, os impostos deveriam ter função exclusivamente fiscal, ou seja, de obtenção de receitas para o Estado. Essas receitas, prossegue o autor, segundo a concepção liberal clássica, deveriam se limitar às imprescindíveis, para a realização das tarefas do Estado. Na mesma linha é o pensamento de Marciano Buffon (2009, p. 155), que ressalta que as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam naquelas previstas pelo texto constitucional, pois não é pelo fato de a Constituição prever expressamente algumas hipóteses de extrafiscalidade que a tributação não poderia servir a outros fins também constitucionais, embora não reservados expressamente à tributação como meio de realização.

²⁷ Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho: *“La extrafiscalidade no sólo es legítima sino también potenciable, ya que en ocasiones puede constituir, si no el mejor vehículo, al menos um adecuado medio para alcanzar objetivos constitucionales, por lo que su existencia y utilización merecem, prima facie, ser elogiadas.”* (ALABERN, 2009, p. 21). Em tradução livre: A extrafiscalidade não só é legítima como também potencial, já que em determinadas ocasiões pode consistir no melhor veículo, ou pelo menos um meio adequado para alcançar objetivos constitucionais, razão pela qual sua existência e utilização merecem ser elogiadas.

No Brasil, a Constituição de 1988 é rica em disposições prescritivas ou programáticas, chegando, em alguns momentos específicos, a admitir expressamente a utilização do instrumento tributário para a consecução de políticas públicas (GOUVEA, 2006, p.81), conforme se vê, por exemplo, nos artigos 151, I; 153, §4º, I; e 182, §4º; 227, §3º, VI; 40 e 41, § 1º e § 2º, do ADCT.

Nada obstante, mesmo nas situações onde não há previsão expressa, não se pode negar a possibilidade de utilização da extrafiscalidade, forte na conjugação dos artigos 1º, 3º e 170 a 191 da Constituição Federal de 1988, como forma de intervenção sobre o domínio econômico, de forma a atingir objetivos e fins constitucionais. Dentre os fins constitucionais a serem alcançados, podem ser citados: a busca do pleno emprego, distribuição de renda e riqueza, preservação do meio ambiente, desenvolvimento urbano e rural, reforma agrária, proteção à família, incentivo à cultura, educação e desporto²⁸.

1.4.3 É Possível Falar em Neutralidade na Tributação?

De forma a rechaçar a utilização de normas tributárias com finalidades ou funções extrafiscais ou indutoras, desenvolveu-se e sistematizou-se a doutrina da neutralidade da tributação, como uma resposta a concepções “dirigistas” ou “intervencionistas” surgidas no pós-liberalismo (SANTOS, 2003, p. 357).

Essa teoria está basicamente assentada nos fundamentos teóricos da doutrina liberal clássica. De uma forma geral, portanto, as teorias que pregam a neutralidade da tributação sustentam a redução do papel do Estado interventor, assim como a não utilização indutora dos tributos (ELALI, 2007a, p. 59).

Entretanto, como bem destacado pelo autor português António Carlos dos Santos (2003, p. 358/359), mesmo no período liberal, foi flagrante a utilização da tributação com finalidades extrafiscais, como por exemplo, nos casos de intervencionismo aduaneiro, para a proteção da indústria nacional, e na tributação sobre o álcool e o tabaco, como forma de desestimular seu consumo.

Diante da constatação inexorável que tributo integralmente neutro não existe, já que todas as formas de tributação encerram alguma forma de intervenção estatal, a “neutralidade” passa a ostentar caráter relativo, devendo sempre ser conectada

²⁸ Os exemplos de objetivos extrafiscais foram retirados da obra de Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 134)

com a racionalidade de um determinado sistema tributário e com a racionalidade da atividade econômico-financeira como um todo, admitindo-se, então, que a tributação seja mais ou menos “neutra” a depender do contexto econômico-social. Em outras palavras, a depender do contexto social e econômico, outros valores podem alcançar maior protagonismo que a busca por uma maior neutralidade tributária (SANTOS, 2003, p. 361)²⁹.

1.4.4 Normas Tributárias Indutoras – Critérios Para Identificação

Atualmente, há relativo consenso quanto ao fato de que toda e qualquer norma tributária produz efeitos econômicos e sociais, mesmo aquelas que buscam preponderantemente obter recursos financeiros para o Estado³⁰. Por certo, não se pode negar que todo e qualquer tributo acaba por produzir (mesmo que de forma indireta ou secundária) efeitos sobre a economia e sobre a sociedade. Em outros termos: Implicações econômicas e sociais são inerentes à tributação, variando somente em graus de produção (VELLOSO, 2010, p. 292)³¹.

Diante dessa constatação, é importante indagar se as normas extrafiscais (normas tributárias indutoras) possuem alguma característica que permite diferenciá-las das demais espécies de normas tributárias. A maior parte dos autores que enxerga diferenças entre as normas tributárias indutoras e as demais espécies de normas tributárias fundamenta a diferenciação no critério finalístico³². Para esses

²⁹ André Elali (2007b, 170/171) sustenta que países com graves problemas sociais e econômicos devem se valer da tributação como instrumento de intervenção econômica e social, exigindo-se, nesses casos, uma menor neutralidade dessas normas tributárias.

³⁰ Nesse sentido, também é o pensamento de Alfredo Augusto Becker, que destaca: “*Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo*” (1972, p. 536). Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 235/236) segue também nesse caminho, conforme se vê da seguinte passagem: “(...) Não existe, porém, entidade tributária que se pode dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”

³¹ Juan Enrique Varona Alabern (2009, p. 44/45) observa que, mesmo nos tributos genuinamente fiscais, é muito difícil não aparecer algum elemento extrafiscal, sendo possível afirmar, então, que certa dose de extrafiscalidade é inevitável às normas tributárias. No mesmo sentido, José Casalta Nabais (2009, p. 630) destaca que a extrafiscalidade (em sentido amplo) é imanente à generalidade dos impostos, consubstanciando-se na produção de efeitos econômicos e sociais acessórios ou secundários por parte das normas tributárias.

³² A título de exemplo, esse é o pensamento do professor Andrei Pitten Velloso (2010, p. 293), como se vê na seguinte passagem: “*Pode-se afirmar, portanto, que a fiscalidade se caracteriza pela*

autores, revelando-se o desejo deliberado de influir na ordem econômica e social, ter-se-ia norma tributária indutora.

Adotando essa premissa, o problema passaria a ser então identificar o elemento teleológico da norma tributária, para, assim, enquadrá-la ou não como norma tributária indutora. Contudo, a própria identificação do elemento teleológico não é tarefa das mais fáceis. Com efeito, é possível que o legislador não tenha explicitado a sua vontade, que a tenha explicitado contra o próprio texto da norma ou de forma pouco clara (VELLOSO, 2010, p. 293).

A dificuldade de se apurar efetivamente qual a real finalidade ou intenção do legislador, assim como a constatação de que a existência de finalidades indutoras não exclui a possibilidade de o legislador ter escolhido também outra finalidade, levou Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 24/31) a buscar um enfoque mais pragmático para o tema, deslocando o foco do estudo da finalidade para as funções ou efeitos das normas tributárias.

Em virtude de não existirem normas “puramente fiscais”, tampouco “puramente extrafiscais”, Luís Eduardo Schoueri (2005) entende mais correto tratar, não de “normas fiscais” ou “normas extrafiscais”, mas sim das funções das normas tributárias.

Com base no escólio de Klaus Vogel, Luís Eduardo Schoueri (2005) sustenta que, além da função (positiva ou negativa) de arrecadar recursos para o Estado, seria possível identificar três outras funções nas normas tributárias (que podem ou não ocorrer simultaneamente): **a) função de repartição da carga tributária; b) função indutora; e c) função simplificadora.**

Deve ser destacado, contudo, que, segundo o citado autor, as funções acima apontadas não se excluem, ou seja, podem coexistir em uma mesma norma, por exemplo, funções fiscais, como a de arrecadar recursos para o Estado, e funções extrafiscais, como a de induzir comportamentos econômicos (2005, p. 31).

Muito embora não se possa negar a existência de alguma dificuldade em se identificar a real finalidade desejada pelo legislador, bem como o fato de que todas as normas tributárias produzem efeitos econômicos e sociais secundários, tais

busca de fins preponderantemente fiscais, constituídos basicamente pela arrecadação de recursos para satisfazer as necessidades financeiras estatais. A extrafiscalidade, por outro lado, configura-se pela persecução de fins preponderantemente alheios à arrecadação” (grifo nosso). José Casalta Nabais (2009, p. 629) e Misabel Abreu Machado Derzi (em nota de atualização de Aliomar Baleeiro, p. 878, 2010) também definem a extrafiscalidade com base em sua finalidade principal ou dominante.

fatores não são suficientes para que a indução seja analisada somente como uma das funções ou efeito das normas tributárias.

Em primeiro lugar, porque a existência de efeitos secundários não tem o condão de afastar a existência de uma finalidade preponderante que tenha motivado a instituição das normas tributárias.

Em segundo lugar, porque a impossibilidade de se separar os efeitos econômicos e sociais não implica a de distinguir os efeitos jurídicos. A muito próxima e intrincada relação entre fiscalidade e extrafiscalidade não deveria impedir que os juristas buscassem identificar e analisar as finalidades normativas diferenciadas (VELLOSO, 2010, p. 293).

Em terceiro lugar, porque a apuração da finalidade principal ou primordial da norma tributária surgirá como resultado da atividade interpretativa, cuja dinâmica envolve a utilização conjunta dos conhecidos métodos interpretativos de normas jurídicas (métodos histórico, teleológico, sistemático e gramatical).

Por último, não se deve olvidar que a análise da finalidade extrafiscal é essencial para perquirir adequadamente a legitimidade das normas tributárias indutoras (VELLOSO, 2010, p. 293).

De fato, enquanto as normas com fins predominantemente financeiros (ou simplesmente fiscais) buscam arrecadar recursos e lograr uma justa divisão dos encargos sociais, sujeitando-se integralmente aos influxos do princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária, as normas tributárias indutoras (ou extrafiscais) possuem finalidades fundamentalmente ordenadoras ou de conformação econômica e social, não realizando, por vezes, uma justa repartição dos encargos sociais. Em virtude disso, tais normas demandam justificações constitucionais diferenciadas, sobretudo no que concerne à aplicação do mandamento da proporcionalidade (VELLOSO, 2010, p. 294)³³.

Parece mais correto, então, afirmar que a finalidade principal ou primordial da norma tributária indutora é fundamental para sua identificação, assim como para o controle de sua legitimidade, devendo ser buscada através da utilização dos métodos interpretativos das normas jurídicas em geral.

³³ Realmente, a concessão de um incentivo tributário (hipótese típica de extrafiscalidade) pode se revestir de constitucionalidade ou não, a depender da análise de sua finalidade sob o influxo da proporcionalidade, conforme será visto mais a frente.

1.5 Breve Histórico Da Utilização De Normas Tributárias Indutoras

1.5.1 Normas Tributárias Indutoras – Europa – Origem Remota

O uso de tributos como meios de induzir comportamentos não constitui novidade. Realmente, é possível identificar tributação indutora já durante o Império Romano³⁴. A título de exemplo é possível citar a instituição do imposto sobre o luxo, instituído pelo censor Marcos Porcius Cato, em 184, a.C, com a finalidade de desestimular a aquisição de bens luxuosos de origem grega, de forma a barrar ou procrastinar a influência helênica sobre o Império Romano³⁵.

Nada obstante, durante o Estado Antigo e a Idade Média, a utilização de tributos com fins extrafiscais teve pouca importância, não havendo qualquer indício seguro de que os governantes se serviram dos efeitos dos tributos sobre a economia com o objetivo de produzir, além da mera proteção a certas indústrias e comércio, qualquer outra alteração na economia nacional (CORREA, 1964, p. 12/13).

Na Idade Moderna, mais precisamente durante o Estado Policial, as normas indutoras, inclusive tributárias, ganharam espaço. Nesse modelo de Estado, como já visto, prevaleceram os ideais políticos e econômicos do *absolutismo esclarecido* (ou *despotismo iluminado*) e do *mercantilismo* (ou *cameralismo*), que levaram à formação de um Estado altamente centralizador e intervencionista.

Esse modelo de Estado mostrou-se campo fértil para o emprego extrafiscal das normas tributárias. Decerto, como bem destacado por Walter Barbosa Correa (1964, p. 11), os *cameralistas* foram os primeiros a apreciar o poderoso influxo que os impostos poderiam exercer sobre a vida econômica. Nesse período, o emprego extrafiscal de normas tributárias era visto como algo inerente a normas, não ficando abaixo de sua finalidade arrecadatória, mas ao lado, como uma das suas finalidades principais (KNIES, 1976, p. 07 *apud* SCHOUERI, 2005, p.111).

³⁴ Marcelo Guerra Martins (2012/2013, p. 55) destaca o pioneirismo extrafiscal dos tributos aduaneiros, que já eram praticados há mais de 2000 anos, incidindo sobre os produtos que transitavam pelas fronteiras do Império Romano.

³⁵ O episódio é relatado por Arthur Mohr (1976, p. 64/67 *apud* SCHOUERI, 2005, P. 109), que cita também como exemplo de tributação indutora, a *Lex PapiaPoppaea*, também da época do Império Romano, que institui um imposto adicional para os solteiros, ao mesmo tempo em que isentava as famílias com três ou mais filhos.

As remissões e benefícios fiscais concedidos pelas Coroas de Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda, para financiar viagens, descobertas e conquistas, bem como para colonização e instalação de cidadãos em terras descobertas além-mar (BERTI, 2009, p. 48)³⁶ são interessantes exemplos de normas tributárias extrafiscais desse período.

1.5.2 Normas tributárias indutoras – Europa – Origem próxima

Sob a doutrina do liberalismo clássico, a utilização de normas tributárias com funções indutoras sofreu substancial refluxo. Por certo, dentro da concepção minimalista de Estado do liberalismo, não havia espaço para qualquer tipo de intervenção na economia, que deveria ficar aos “cuidados” da “mão invisível do mercado”. Nesse período, como já dito antes, a tributação deveria ficar restrita à obtenção de recursos para custear as despesas do Estado, porquanto qualquer intervenção estatal criaria distúrbios em uma distribuição de renda inicialmente justa e correta.

Tal panorama começou a se modificar com a utilização de normas tributárias indutoras na Alemanha pós-primeira guerra mundial, com a finalidade de reconstrução do Estado (BERTI, 2009, p. 47)³⁷.

Após a segunda guerra mundial, as normas tributárias indutoras também foram largamente utilizadas como forma de reconstruir e desenvolver economicamente os países Europeus fortemente atingidos pelo conflito bélico (BERTI, 2009, p. 47)³⁸.

Na Itália, por exemplo, o uso de normas tributárias indutoras foi intenso em diversos momentos, tendo servido, por exemplo, para: a) desenvolver economicamente determinadas regiões; b) encorajar investimentos privados em momentos de deflação ou pouco crescimento econômico; c) restringir a circulação de capitais e frear o mercado em momentos de inflação (SCHOUERI, 2005, p. 115).

³⁶ Exemplo bem interessante de tributação indutora foi o imposto, introduzido em Potsdam (Alemanha), em 1844, sobre a posse de rouxinóis, que visava proteger essa espécie de pássaro nos jardins reais (SCHOUERI, 2005, p. 111).

³⁷ Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 114) também destaca a utilização de normas extrafiscais (na Alemanha pós primeira guerra) como instrumento para incremento populacional e industrial.

³⁸ Schoueri (2005, p. 114) destaca que a larga utilização de normas tributárias indutoras no pós-guerra levou a alguns autores, como Gerloff, a revisarem suas ideias, passando a admitir que os impostos pudessem ter efeitos ou finalidades extrafiscais.

Atualmente, como já dito, doutrina e jurisprudência, além de alguns textos legais das principais nações europeias têm admitido com relativa tranquilidade a utilização de normas tributárias com finalidades extrafiscais, inclusive como instrumento de indução a comportamentos desejados pelo Estado.

1.5.3 Normas Tributárias Indutoras – Origem - Estados Unidos

A primeira legislação de caráter tributário indutor nos Estados Unidos (*Tariff Act*, de 1789) foi aprovada pelo primeiro congresso norte-americano. A referida legislação impôs tarifas alfandegárias às importações, como forma de proteção à indústria americana, que à época se estabelecia, servindo também como resposta aos subsídios concedidos por diversos governos estrangeiros às suas exportações (SCHOUERI, 2005, p. 116).

Em função do modelo de federalismo adotado nos Estados Unidos, entendeu-se, inicialmente, que a intervenção sobre o domínio econômico, por meio do poder de polícia³⁹, deveria ficar, em regra, a cargo dos Estados. Entretanto, a União acabou desenvolvendo, através de diversos dispositivos legais, poder regulatório não contemplado inicialmente (SCHOUERI, 2005, p. 117).

Nesse contexto, a utilização do instrumento tributário com caráter regulatório pela União deu ensejo a controvérsias, com alguns defendendo sua licitude, e outros sustentando sua impossibilidade. De acordo com Schoueri, um movimento pendular se instaurou, ora prevalecendo a tese de que a União poderia se valer de instrumentos tributários para fins indutores, ora negando-se tal extensão aos poderes federais (2005, p. 118/122).

Importante destacar que esse movimento pendular somente perdeu força com o advento do *New Deal*, que, em virtude de suas medidas de intervenção do Estado na Economia, permitiu o predomínio da tese da utilização de tributos com efeitos regulatórios, situação que, inclusive, se manteve no pós-guerra.

1.5.4 Normas Tributárias Indutoras – Origem - Brasil

³⁹ É importante destacar, conforme bem ressaltado por Aliomar Baleeiro (2010, p. 874/875), que a análise da extrafiscalidade pelos financistas e constitucionalistas americanos se dá no plano do exercício do poder de polícia. Segundo, o mestre Baleeiro, para os americanos, todo gravame é exercício do poder de tributar (*power to tax*) ou exercício do poder de polícia (*police power*).

No Brasil, durante o Império e República Velha, a intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico limitou-se quase que exclusivamente às tarifas alfandegárias. Nada obstante, nesse período, as medidas mais ativas de intervenção do Estado⁴⁰ sobre o domínio econômico se deram sobre o café, que figurava como principal sustentáculo da Economia Brasileira na época (SCHOUERI, 2005, p. 122).

É de se ressaltar que, originariamente, a Constituição de 1891 não autorizava a União a intervir sobre o Domínio Econômico, o que somente passou a ser possível a partir da alteração do texto constitucional ocorrida em 1926. A partir dessa mudança, a União passou a ter competência para legislar sobre comércio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem público, conforme previsão expressa do artigo 31, §5º, da Constituição de 1891⁴¹.

A matéria foi disciplinada de forma praticamente idêntica pela Carta Constitucional de 1934, conforme se constata em uma rápida leitura de seu art. 5º, XIX, “i”⁴². Embora a Constituição de 1934 tenha dedicado um título à Ordem Econômica e Social (art. 115 a 143), somente com a Constituição de 1937 passou a existir autorização expressa para a União intervir no domínio econômico, inclusive através de estímulos, conforme se vê da leitura do artigo 135 daquele texto constitucional⁴³.

⁴⁰ É de fundamental importância destacar que a citada intervenção não se fez de início pela União, mas pelos principais Estados produtores, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, que, em 1906, celebraram o convênio de Taubaté, que em seu artigo 6º continha norma tributária indutora destinada aos Estados subscritores (SCHOUERI, 2005, p. 122).

⁴¹ “Art.31 - Compete privativamente ao Congresso Nacional: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926):
§ 5º legislar sobre o commercio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem publico, e sobre o alfandegamento de portos e a criação ou supressão de entrepostos; (Incluído dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926).”

⁴² “Art 5º - Compete privativamente à União:
XIX - legislar sobre:
i) comércio exterior e interestadual, instituições de crédito; câmbio e transferência de valores para fora do País; normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo, podendo estabelecer limitações exigidas pelo bem público;”

⁴³ “Art 135 - Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estímulo ou da gestão direta.” (grifo nosso).

A Constituição de 1946 também admitia a intervenção no domínio econômico. O poder de intervenção era amplo, mas dependia da edição de lei especial (art. 146)⁴⁴, sendo vedada a delegação (art. 36, §2º), o que, de certa forma, acabava constituindo uma limitação à intervenção (BOITEUX, 2001, p. 70). Na mesma linha, a Constituição de 1967, com a reforma de 1969, garantiu à União (exclusivamente), mediante lei (sem o adjetivo especial), o poder de intervir no domínio econômico (art. 163, parágrafo único)⁴⁵.

A Constituição Federal de 1988 admite expressamente a intervenção **no** e **sobre** o domínio econômico. Rápida leitura dos dispositivos constitucionais que tratam da ordem econômica e financeira (arts. 170/192) revela que o Estado pode intervir **no** e **sobre** o domínio econômico, com a finalidade de corrigir falhas do mercado e / ou implementar os fins e objetivos da República.

Em âmbito infraconstitucional, mais especificamente na seara do comércio exterior, remontam aos anos de 1950 as primeiras iniciativas brasileiras no sentido de incentivar comportamentos, mais precisamente as exportações. Contudo, em um primeiro momento, entre os anos de 1947/1953, os incentivos à exportação limitaram-se ao estabelecimento de uma política de câmbio mais favorável aos exportadores. Nesse sentido, veja que somente a partir de 1964 a exportação de produtos industrializados passou a gozar de isenção de IPI (art. 7º, I, da Lei 4502/1964)⁴⁶.

Notáveis também foram os incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento regional, a começar pelas Leis 3692/59 e 4239/63, que instituíram a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e trouxeram um sistema de incentivos fiscais destinados a promover um adequado desenvolvimento

⁴⁴ “Art 146 - A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição.”

⁴⁵ “Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais. Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.”

⁴⁶ Interessante relato histórico sobre os incentivos fiscais e creditícios destinados à exportação pode ser obtido no seguinte texto “Incentivos fiscais e Creditícios às exportações brasileiras: Resultados Setoriais para o período 1980/1991” (PINHEIRO et al, 1993)

para essa região. Iniciativa similar foi adotada pela Lei 5173/66, que instituiu a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e criou benefícios fiscais também destinados a promover um maior desenvolvimento da região Amazônica⁴⁷.

Também nos idos de 1960, a ideia de estimular e incrementar o mercado de capitais motivou a edição dos Decretos-Leis nº157 e 238/67, que facultavam ao contribuinte a possibilidade de aplicar parte do imposto devido em ações, por meio de fundos de investimento, além de outras medidas que estimulavam a formação de sociedades anônimas de capital aberto (SCHOUERI, 2005, p. 123).

Na área tecnológica, também foram adotadas providências destinadas a incentivar a pesquisa e o desenvolvimento, por intermédio de incentivos fiscais, medidas de redução de barreiras não tarifárias, desregulamentação da concorrência interna e a eliminação de entraves ao ingresso de capital estrangeiro. Nesse sentido, podem ser citadas as Leis 8248/91 e 8661/93, que preveem benefícios e incentivos para os setores de informática, capacitação tecnológica da indústria e da agropecuária (SCHOUERI, 2005, p. 124).

Nos últimos, percebe-se um incremento exponencial dos benefícios e incentivos tributários. A título de exemplo, estudos recentes dão conta que os benefícios e incentivos tributários alcançarão algo em torno de 4,76% do PIB, em 2014, ou seja, um aumento superior a 30% (trinta por cento) desde 2011, quando o percentual de desoneração alcançou 3,65% do PIB (IBRE/FGV, 2013)⁴⁸.

1.6 Técnicas de indução através de normas indutoras

Como dito linhas atrás, por intermédio das normas indutoras, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, a fim de concretizar princípios e valores constitucionais. Nesse tópico, serão estudadas brevemente as técnicas utilizadas pelo Estado para atingir tal desiderato.

⁴⁷ Conforme destacado por Simone Martins Sebastião (2011, p. 71), no campo específico do Imposto de Renda, os incentivos tributários a empresas que se localizassem no Norte e Nordeste e se destinassem a determinadas atividades teve início com a Lei 2973/1956.

⁴⁸ Segundo estudo apresentado durante o XXII Seminário Regional de Política Fiscal de la CEPAL (VILLELA; JORRAT, 2010, p. 3), realizado em Santiago - Chile, a proporção incentivos tributários / PIB vem crescendo no Brasil desde 2004, quando essas desonerações tributárias correspondiam a 1,40% do PIB.

1.6.1 Agravamentos ou Desestímulos

Quando a norma tributária indutora torna mais oneroso para o contribuinte o comportamento indesejado pelo Estado, fala-se em técnica de indução por agravamento ou desestímulo. Nessas situações, há um aumento de custos para o contribuinte, que, naturalmente, é induzido a adotar comportamento menos oneroso, o qual atende aos interesses do Estado (SCHOUERI, 2005, p. 205).

O agravamento ou desestímulo abarca medidas de desencorajamento do contribuinte. Dá-se com a criação de tributo antes inexistente ou pelo incremento da carga tributária de tributo já existente (SEBASTIÃO, 2011, p. 151). Em ambos os casos, a norma indutora deve buscar desencorajar a própria ocorrência do fato gerador. Nesse diapasão, tanto maior será o sucesso da norma indutora, quanto menor for o número de contribuintes dispostos a praticar o fato gerador (SCHOUERI, 2005, p. 205).

O Estado utiliza a indução por agravamento, por exemplo, nos casos de bens ou produtos que, embora não proibidos, devam seu consumo desestimulado, em virtude de princípios e valores caros à sociedade. Ainda a título de exemplo, podem ser citados os casos da nicotina ou tabaco utilizado em cigarrilhas e as bebidas alcoólicas⁴⁹, onde a norma tributária busca induzir o consumidor a modificar seus hábitos de consumo⁵⁰.

Muito embora admita, que, em tese, seja possível que a intervenção se dê por meio de instrumentos repressivos (proibições, restrições, vedações, etc) ou positivos

⁴⁹ Nesse sentido, devem ser citadas as cigarrilhas e cigarros que contenham tabaco, os quais possuem alíquota de IPI de 300% (trezentos por cento), de acordo com o capítulo 24 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI – Decreto nº 7660/2011). No mesmo sentido é a tributação de vinhos, cervejas de malte e uísques, que possuem alíquotas de IPI de 20% (vinte por cento), 40% (quarenta por cento) e 60 % (sessenta por cento), respectivamente, de acordo com o capítulo 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI – Decreto 7660/2011).

⁵⁰ Peter Böckli (1975, p. 51 *apud* SCHOUERI, 2005, p. 206) chama atenção para o fato de que o agravamento nem sempre gera o efeito desejado, servindo, muitas vezes, de fonte atrativa de recursos para os governos, que passam, então, a não ter interesse em que os consumidores modifiquem seus hábitos. Embora a afirmação acima possa ser verdadeira para alguns bens / produtos e países, no caso do cigarro, um conjunto de medidas implantadas pelo governo brasileiro (dentre as quais não se pode desconsiderar a elevada carga tributária) tem levado a uma efetiva diminuição do número de fumantes, conforme aponta o 2º Levantamento Nacional de Álcool e Drogas (LENAD), divulgado pela Universidade Federal de São Paulo, onde se chegou à conclusão que o número de fumantes no Brasil diminuiu 20% (vinte por cento) em seis anos (FRANCO, 2013). O Ministério da Saúde chegou a mesma conclusão, conforme aponte pesquisa divulgada em agosto de 2013 (VEJA, 2013).

(facilitação, apoio, auxílio, fomento, etc), o professor Marco Aurélio Greco entende que nosso texto Constitucional (art. 174 da CF/88) não abre espaço para uma intervenção que iniba, restrinja ou dificulte o exercício da atividade econômica. Para o renomado professor, se a atividade é considerada socialmente indesejada, não é possível desestimulá-la, devendo a lei torná-la ilícita (GRECO, 2001, p. 24).

A despeito do texto constitucional não mencionar expressamente os termos “desestímulo” e “desincentivo” (art. 174 da Constituição Federal de 1988), tal fato não é suficiente para que se possa concluir pela proibição de se utilizar a técnica de agravamento, através de desestímulos ou desincentivos, com a finalidade de induzir comportamentos dos contribuintes.

Em primeiro lugar, porque incentivos e desincentivos são duas faces de uma mesma moeda. Por certo, não se pode negar que ao incentivar um comportamento, o Estado acaba, de forma indireta, por desestimular outros (SCHOUERI, 2005, p. 52)⁵¹.

Em segundo lugar, porque a própria Constituição Federal prevê expressamente a hipótese de utilização de instrumentos de desestímulos como forma de induzir comportamentos dos indivíduos, como se vê nos dispositivos constitucionais que autorizam a utilização do IPTU progressivo como forma de desestímulo à manutenção de propriedades urbanas não edificadas, não utilizadas ou subutilizadas (art. 182, §4º, da Constituição Federal de 1988)⁵².

Por último, não se deve olvidar que a Constituição Federal de 1988 admite, pelo menos de forma implícita, a utilização de desestímulos como forma de indução, quando permite que o IPI⁵³ e o ICMS⁵⁴ sejam seletivos em função da essencialidade

⁵¹ Esse também é o entendimento de Eros Grau (2003, p. 129), que sustenta a possibilidade da indução nem sempre se manifestar em termos positivos, como por exemplo, quando o Estado onera por imposto elevado o exercício de determinado comportamento que deseja ver desestimulado. Nesses casos, entende o consagrado professor que a indução é negativa. Andrei Pitten Velloso (2010, p. 294) segue a mesma linha, dividindo as normas extrafiscais de intervenção em: normas interventivas de incentivo e de inibição.

⁵² “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de”:

⁵³ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

dos produtos. Exemplos clássicos nesse campo são os casos de tributação de bebidas e cigarros já citados acima.

1.6.2 Vantagens ou Estímulos

O Estado pode também oferecer vantagens aos contribuintes, a fim de que adotem determinados comportamentos. Nesse contexto, as normas tributárias indutoras atuam incentivando os contribuintes, oferecendo-lhes benefícios, para que adotem comportamentos desejados pelo legislador (SCHOUERI, 2005, p. 206).

Inúmeros são os institutos tributários que o legislador pode utilizar para induzir o contribuinte a adotar o comportamento que lhe interessa. A título de exemplo, segue-se uma enumeração meramente exemplificativa:

Sem embargo da polêmica em torno de sua natureza jurídica (que gravita entre dispensa legal do pagamento do tributo, norma de estrutura, norma de não incidência e excludente da obrigação tributária⁵⁵), a qual é irrelevante para o deslinde do presente trabalho, um dos institutos mais utilizados pelo legislador para oferecer vantagens aos contribuintes, sem dúvida nenhuma, é a isenção.

Devido a sua frequente utilização na prática fiscal brasileira, o instituto da isenção tem sido, não raras vezes, confundido com o conceito de benefício ou incentivo fiscal. No entanto, é importante destacar que a norma de isenção consubstancia, na verdade, verdadeira espécie do gênero benefício ou incentivo tributário (HENRIQUES, 2010, p. 207).

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto.”

⁵⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

⁵⁵ Para uma substancial análise acerca das correntes que procuram definir a natureza jurídica da norma de isenção, conferir Elcio Fiori Henriques (2010, p. 208/220), Aliomar Baleeiro (2010, p. 662/672) e Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 229/234).

Embora nem sempre sirva a objetivos extrafiscais⁵⁶, a isenção é muito utilizada para estimular o contribuinte a adotar um determinado comportamento desejado pelo legislador, figurando, nesses casos, como verdadeira norma tributária indutora.

Nesse campo, um bom exemplo de norma tributária indutora é a regra que isenta de imposto de renda os rendimentos auferidos por pessoa física em contas depósito de poupança (art. 68, III, da Lei 8981/95)⁵⁷. De nítido viés indutor, a norma busca estimular os contribuintes a utilizar esse tipo de investimento, de forma a aumentar a poupança interna.

Redução de base de cálculo e de alíquotas (inclusive alíquota zero), também podem configurar hipóteses de concessão de vantagens a contribuintes, com a finalidade de induzir comportamentos desejados pelo Estado⁵⁸.

Embora em seus efeitos a isenção objetiva incondicional e a alíquota zero possuam semelhanças, especialmente porque levam a uma situação de não pagamento, é importante salientar que o instituto da alíquota zero atua no conseqüente da norma, enquanto a isenção atua no antecedente da norma jurídica (GOUVEA, 2006, p. 218).

O Decreto nº 7.705, de 25 de março de 2012, é um exemplo recente e bem didático de redução de alíquota de diversos bens (inclusive com estabelecimento de alíquota zero) com nítido caráter indutor. De fato, preocupado com as previsões de um pífio crescimento econômico do país para o ano de 2012, o Poder Executivo da União zerou ou reduziu a alíquota do IPI de diversos produtos, desonerando-os, com

⁵⁶ Apoiando-se em sólida doutrina italiana e espanhola, Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003, p. 16/24) classifica as isenções em fiscais e extrafiscais. Aduz o renomado autor que a isenção fiscal (também conhecida como exclusão) é uma forma de retificar a abrangência da hipótese de incidência para adequá-la à capacidade contributiva do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente do cumprimento de qualquer requisito ou encargo legal. Já as isenções extrafiscais (também conhecidas como incentivos fiscais) visam provocar uma atividade ou desenvolvê-la, impondo à pessoa favorecida o cumprimento de determinados requisitos ou encargos legais, sob pena de não fazer jus ao benefício fiscal. Na mesma linha, Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 211) sustenta que as isenções podem existir como instrumento em favor da capacidade contributiva, para adequar a previsão genérica e abstrata da norma impositiva, ou como instrumento da política pública de incentivo ou de indução de determinada atividade.

⁵⁷ “Art. 68. São isentos do Imposto de Renda:
III - os rendimentos auferidos por pessoa física em contas de depósitos de poupança, de Depósitos Especiais Remunerados (DER) e sobre os juros produzidos por letras hipotecárias.”

⁵⁸ Nem sempre, contudo, a redução de base de cálculo e alíquotas irá configurar autêntico incentivo tributário. É possível, por exemplo, que uma redução de alíquota instrumentalize a concessão de um incentivo tributário, figura que não se confunde, conforme será demonstrado, com os incentivos tributários.

a finalidade de estimular o consumo e manter aquecida a atividade econômica. Exemplo claro de incentivo tributário.

Os créditos de tributo ou créditos presumidos tem grande semelhança com as reduções de base de cálculo, também podendo assumir o modelo de norma tributária indutora, a depender de sua conformação jurídica. Veja, por exemplo, que uma eventual norma que determine o creditamento de uma matéria-prima não tributada em operação anterior (isenta, por exemplo, nos casos de IPI e ICMS), como forma de estimular determinada conduta, consubstancia verdadeira norma tributária indutora, afetando a própria base de cálculo do tributo a ser recolhido e desonerando o contribuinte⁵⁹.

Outro exemplo que consubstancia autêntica norma tributária indutora pode ser colhido nos casos em que o legislador ordinário estabelece sistemática não cumulativa para tributos não submetidos a tal mandamento em sede constitucional, como por exemplo, a sistemática não cumulativa implantada pelas Leis 10637/2002 e 10833/2003 (HENRIQUES, 2010, p. 256).

A essas espécies de normas indutoras sucintamente abordadas, podem se somar diversas outras, desde que se utilize de normas tributárias (afastando-se, por conseguinte, os incentivos financeiros e creditícios), como instrumentos para a concessão de vantagens aos contribuintes, com a finalidade de estimular determinados comportamentos de interesse do Estado.

⁵⁹ Como bem salientado por Elcio Fiori Henriques (2010, p. 253), não se pode confundir, a exemplo do que ocorre nas isenções, os créditos outorgados como incentivos tributários com as regras autorizativas de crédito que tão-somente cumprem um mandamento constitucional, como, por exemplo, os casos de não cumulatividade do IPI e ICMS. Somente será possível falar em verdadeiro incentivo tributário, quando o abatimento do crédito concedido não fizer parte indissociável da forma regular de apuração do *quantum devido*.

2 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS, *TAX EXPENDITURES* E FIGURAS AFINS

Como foi dito, o Estado Fiscal contemporâneo deve intervir *no* e *sobre* o domínio econômico, com a finalidade de corrigir distorções e atingir os objetivos delineados pela Constituição. Também foi visto que a extrafiscalidade designa uma das facetas da tributação, consistindo em um dos instrumentos de que pode se valer o Estado para regular a economia e os comportamentos sociais (ELALI, 2010, p. 55).

Muito embora não se resuma aos benefícios e incentivos tributários, é nesse campo, sem dúvida nenhuma, que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes, valendo-se o Estado, cada vez mais, do recurso ao não imposto ou ao menos imposto como forma de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes (NABAIS, 2009, p. 632).

Infelizmente, o tema não tem recebido a atenção devida por parte da doutrina nacional, como se pode perceber facilmente pelo número reduzido de trabalhos publicados com essa temática. Tal fato tem contribuído para o tímido desenvolvimento da matéria, levando, muitas vezes, à utilização indiscriminada de termos com significados distintos e confusões terminológicas.

Nesse contexto, é possível perceber certa confusão no emprego de termos como renúncia de receitas, benefício tributário, incentivo tributário, gasto tributário, benefício fiscal e incentivo fiscal, sendo tais denominações, por vezes, usadas como se fossem sinônimas, e, em outras oportunidades, empregadas de forma a transmitir abrangências diversas (ALMEIDA, 2000, p. 27)⁶⁰.

Em virtude disso, o presente capítulo pretende apresentar um conceito de incentivos tributários, distinguindo-os de figuras similares, com as quais, não raras vezes, têm sido confundidos.

2.1 Receita Pública

Toda e qualquer entrada de recursos financeiros nos cofres estatais podem ser classificadas como receita pública (ABRAHAM, 2013, p. 70/71).

⁶⁰ Na Espanha não tem sido diferente, conforme bem observado por Daniel Casas Agudo (2008, p. 12).

Em se tratando de Estado Fiscal, modelo adotado pela maior parte dos Estados contemporâneos, assume lugar de destaque, como já dito, o financiamento das atividades estatais por intermédio dos tributos. Em outras palavras, nos modelos de Estado Contemporâneo, os tributos compõem a principal forma de financiamento estatal ou a principal receita pública.

Nesse contexto, a maior parte dos tributos constantes do sistema tributário nacional pode ser enquadrado como *receita pública ordinária*, eis que fazem parte de uma arrecadação periódica e frequente do Estado. Por outro lado, impostos extraordinários, empréstimos compulsórios e doações são enquadrados como *receita pública extraordinária*, haja vista sua arrecadação circunstancial e /ou ocasional (ABRAHAM, 2013, p. 71).

Os tributos são classificados também como uma das espécies de *receita pública derivada*, que é aquela que provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular (OLIVEIRA, 2011, p. 130). Frise-se: No modelo de Estado Fiscal, as receitas públicas originárias, compostas pela exploração do Estado sobre seu próprio patrimônio, não figuram como principal fonte de financiamento do Ente Estatal.

Em razão de sua importância (em termos de montante arrecadado), de sua previsibilidade e periodicidade, a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência do Ente estatal constituem requisitos essenciais para uma gestão fiscal responsável (art.11 da LRF⁶¹).

Indiscutivelmente, os incentivos tributários afetam a receita pública, configurando uma “renúncia” de recursos financeiros a que o Estado normalmente faria jus. Essa renúncia de recursos objetiva estimular ou desestimular comportamentos de interesse do Estado.

2.2 Despesa Pública

Na tradicional lição de Aliomar Baleeiro (1969, p. 81), há dois conceitos de despesa pública. O primeiro refere-se ao conjunto de dispêndios do Estado para o funcionamento dos serviços públicos. O segundo diz respeito à aplicação de certa

⁶¹ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

quantia (em dinheiro) para a execução de determinada atividade a cargo do governo⁶².

A doutrina mais moderna segue a mesma linha, referindo-se a despesa pública como o conjunto de gastos realizados pelo Estado, através de recursos financeiros, cuja aplicação foi devidamente autorizada por lei, com a finalidade de satisfazer as necessidades coletivas (ABRAHAM, 2013, p. 164/165).

A simples leitura das definições acima transcritas revela a existência de características próprias às despesas públicas que são suficientes para extremá-las de outras figuras financeiras.

Em primeiro lugar, pode se dizer que o emprego de dinheiro para a consecução de objetivos públicos constitui elemento essencial da despesa pública (HARADA, 2013, p. 22). De fato, para cobrir os gastos com bens e serviços que serão oferecidos à sociedade, o Estado utiliza o dinheiro que ingressou nos cofres públicos. Tal atividade constitui a própria essência da despesa pública (ABRAHAM, 2013, p. 165).

Em segundo lugar, além de seu aspecto técnico, aflora na despesa pública um ato de conteúdo político. Com efeito, as escolhas ou alocações de recursos expressadas no orçamento têm caráter nitidamente político, guardando óbvia relação com o perfil de cada Estado e Governo, na linha de suas convicções políticas, sociais e econômicas (ABRAHAM, 2013, p. 165)⁶³. Nesse sentido, a título de exemplo, é possível afirmar que as características de um Estado Liberal clássico podem ser identificadas em suas escolhas de alocações de recursos manifestadas na peça orçamentária.

⁶² Analisando os dois conceitos de despesa pública formulados pelo mestre Aliomar Baleeiro, Kiyoshi Harada (2013, p. 22) aduz que *“No primeiro sentido, a despesa pública é parte do orçamento, representando, portanto, a distribuição e emprego das receitas para cumprimento das diversas atribuições da Administração. No segundo sentido, é a utilização, pelo agente público competente, de recursos financeiro previstos na dotação orçamentária, para atendimento de determinada obrigação a cargo da administração, mediante a observância da técnica da Ciência da Administração, o que envolve o prévio empenho da verba respectiva.”*

⁶³ Atento ao caráter político da despesa pública, Aliomar Baleeiro (1969, p. 86) aduz que *“Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas idéias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrosque dos grupos detentores do poder. (...) Isso põe em contraste o aspecto político e o aspecto técnico da despesa pública. A despesa pública deve ser encarada sob esse duplo aspecto. À luz do primeiro, o político, delibera-se o que deve ser objeto da despesa pública, isto é, que necessidades humanas de caráter coletivo devem ser satisfeitas pelo processo do serviço público. Assentada a deliberação nesse ponto preliminar, cumpre investigar o aspecto técnico: como obter o máximo de eficiência e de conveniência social com o mínimo de sacrifício pecuniário correspondente.(...) É a tarefa dos técnicos.*

Por último, não se deve olvidar que toda despesa pública deve ser previamente autorizada por instrumento normativo. Trata-se de longa tradição republicana que impede que o administrador realize gastos sem autorização normativa prévia.

Diante das características da despesa pública, não é difícil concluir que, caso o objetivo estatal seja alcançado sem a aplicação de dinheiro de propriedade do ente público, não há que se falar em despesa pública, mas sim em outro procedimento administrativo ou financeiro (HENRIQUES, 2010, p. 31). Com base no que foi dito, é possível afirmar que a concessão de incentivos tributários não constitui tecnicamente uma despesa pública, eis que as receitas renunciadas jamais chegaram a ingressar nos cofres públicos.

2.3 Benefícios e Incentivos Tributários – Ideia Geral e Formas Para Sua Identificação

2.3.1 Benefícios e Incentivos Tributários – Espécies ou Hipóteses de Desoneração Tributária

Como já dito, superado o Estado Fiscal minimalista ou Estado Liberal clássico, emergem novas funções de responsabilidade Estatal. Nesse novo quadro de funções, as normas tributárias deixam de figurar como mero meio de arrecadação de recursos para custeio das despesas públicas, para servir também como instrumento de realização das tarefas do Estado⁶⁴.

Nessa conjuntura, os benefícios e incentivos tributários assumem papel de destaque, funcionando como principal meio de concretização da extrafiscalidade. Nada obstante, a pouca produção científica na área têm levado a uma indesculpável, porém compreensível, falta de rigor científico na utilização das expressões.

⁶⁴ Também pensa dessa forma, José Casalta Nabais (1994, p. 166), como se vê em passagem que merece ser transcrita: *“Neste novo quadro das funções do Estado, o imposto de um simples meio de obtenção de recursos financeiros a aplicar na realização de despesas (socialmente) neutras, converteu-se num instrumento de realização das tarefas estaduais – num instrumento indirecto na medida em que as tarefas do Estado se efectivam através das despesas (socialmente) interventoras, e num instrumento directo na medida em que as tarefas estaduais são prosseguidas através da própria ablação pecuniária ou renúncia a essa ablação em que o fenómeno tributário se traduz.”*

O rigor científico que deve orientar a produção de trabalhos acadêmicos impõe que seja feita uma observação inicial, afastando-se os “benefícios” e “incentivos tributários” dos “benefícios” e “incentivos financeiros e creditícios”⁶⁵. Duas características essenciais dos benefícios e incentivos tributários servem a esse propósito, afastando-os de forma clara dos “benefícios” e “incentivos financeiros e creditícios”.

Em primeiro lugar, os benefícios e incentivos tributários são espécies de desoneração tributária. Como espécie de “desoneração tributária”, envolvem a não aplicação de uma regra geral de tributação por parte do Estado, ou seja, as hipóteses de benefícios e incentivos tributários sempre envolvem uma situação em que a regra geral de tributação deixa de ser aplicada. Em segundo lugar, a não aplicação da regra geral de tributação decorrente da concessão de um benefício ou incentivo tributário deve ocasionar o não ingresso de receitas nos cofres públicos.

Veja que o não ingresso ou a perda de arrecadação diferencia as “desonerações tributárias” dos “benefícios ou incentivos financeiros”, cuja principal característica é a criação de uma despesa ou dispêndio direto de recursos para o Estado. Em outras palavras: enquanto as desonerações tributárias envolvem o não ingresso de receitas (por exemplo, com uma isenção), os benefícios ou incentivos financeiros envolvem a criação de uma despesa direta (por exemplo, com uma subvenção).

Interessante observar que os “benefícios creditícios” podem, por vezes, envolver uma perda de receita, quando, por exemplo, o Estado abre uma linha de crédito com taxas de juros menores para determinado ramo da indústria. Mesmo nessas situações, não há como confundi-los com as hipóteses de “desoneração tributária”, já que essa “perda” de receita não está ligada a uma não aplicação da regra geral de tributação, característica inconfundível dos benefícios e incentivos tributários.

⁶⁵ Embora de forma não muito técnica, a Constituição Federal de 1988 faz menção a existência de benefícios tributários, financeiros e creditícios, sendo possível afirmar, portanto, que a distinção tem sede constitucional. Veja-se o dispositivo:

“Art. 165.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

A despeito dessa diferenciação não ser comum na doutrina pátria que tem explorado o tema, a separação se faz necessária em virtude da utilização tradicional, no Brasil, que se faz do termo “benefício fiscal”. Realmente, como bem observou Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 28), em economia, a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como despesa.

Tal fato, muito provavelmente, tem contribuído para a utilização indiscriminada do termo “benefício fiscal” não só como sinônimo de “benefício tributário” ou “desoneração tributária”, mas também como sinônimo de “benefícios financeiros” e “creditícios”⁶⁶.

Essa falta de precisão não é compatível com o rigor terminológico que se espera de um trabalho acadêmico, onde categorias e conceitos devem ser utilizados com precisão cirúrgica, de forma a fundamentar com absoluta segurança as premissas que serão utilizadas durante o presente trabalho.

Em razão de todos esses fatos, no decorrer da presente pesquisa os termos “benefício” e “incentivo fiscal” não serão utilizados. Para as hipóteses de “desoneração tributária” decorrentes de extrafiscalidade serão utilizadas as expressões “benefício” e “incentivo tributário”, que possuem maior precisão científica e delimitam com maior clareza o objeto da presente pesquisa.

2.3.2 Benefícios Tributários x Incentivos Tributários

Assentado que benefícios e incentivos tributários são espécies de desoneração tributária e configuram verdadeiras exceções à regra geral de incidência do tributo, consubstanciando prestações passivas ou atos tributários negativos (NABAIS, 1994, p. 167), que não se confundem com “benefícios financeiros” ou “benefícios creditícios”, um segundo corte metodológico se impõe, qual seja: estabelecer as diferenças entre “benefícios tributários” e “incentivos tributários”.

⁶⁶ Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 24/25) diferencia benefícios financeiros, creditícios e tributários. Para o citado autor, os benefícios financeiros englobariam as subvenções sociais e econômicas, assim como os auxílios. Já os benefícios creditícios seriam subsídios oriundos de operações oficiais de crédito ou garantia destinadas a atender interesses caros ao Estado. Já os benefícios tributários seriam hipóteses de desoneração tributária, verdadeiras exceções às regras gerais de incidência do Imposto, que visam beneficiar grupos de contribuintes, setores econômicos ou regiões político-econômicas, de forma a se atingir um objetivo constitucional ou corrigir uma falha do mercado. Weder de Oliveira também chama atenção e diferencia os benefícios tributários, dos benefícios financeiros e creditícios (2013, p. 681).

Nesse contexto, e seguindo a linha que vem sendo adotada na presente pesquisa, é possível identificar os incentivos tributários como espécie de normas tributárias indutoras, que, cunhadas sob o influxo da doutrina da extrafiscalidade, estabelecem um tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes, instituindo desonerações tributárias (exceções à regra geral de tributação), como forma de estimular os contribuintes a adotar determinadas condutas de interesse do Estado⁶⁷.

Um exemplo de incentivo tributário é a isenção de imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósito de caderneta de poupança, com a finalidade de estimular esse tipo de aplicação financeira, fortalecendo a poupança interna e / ou evitando a canalização desses recursos para o consumo⁶⁸.

Os benefícios tributários também são criados por normas que estabelecem tratamento tributário diferenciado, instituindo exceções à regra geral de tributação. Contudo, essa espécie de desoneração tributária não visa estimular ou fomentar condutas dos contribuintes, mas sim aliviar a carga tributária ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes. São também conhecidos como alívios tributários⁶⁹ ou “*tax relief*” (ALMEIDA, 2000, p. 28).

Um exemplo de benefício tributário é a isenção de imposto de renda concedida aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social às pessoas com mais de 65 anos⁷⁰. Veja que não há qualquer objetivo indutor na referida regra, que pretende tão-somente aliviar a condição financeira dos maiores de 65 anos.

Nesse sentido, é preciosa a lição de José Casalta Nabais (2009, p. 649), que destaca que os *incentivos (benefícios fiscais dinâmicos ou estímulos fiscais)* visam estimular, fomentar ou incentivar determinadas atividades, estabelecendo uma relação de causa e efeito entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas;

⁶⁷ Nesse sentido é o pensamento do professor Marcos André Vinhas Catão (2004, p. 8 e 13), que ressalta o caráter promocional e indutor dos incentivos, que instrumentalizam normas extrafiscais, de desoneração tributária, com a finalidade de estimular ou fomentar condutas dos contribuintes. Na mesma linha é o pensamento de Nabais (2009, p. 637) e de Luís Carlos Vitali Bordin (2003, p. 19). Segundo o escólio de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 28), para que determinado “benefício” seja enquadrado também como “incentivo tributário”, é essencial que funcione como indutor de comportamento, estimulando os agentes a agirem de determinada forma, com a finalidade de se atingir um objetivo econômico ou social previamente determinado.

⁶⁸ O exemplo foi tirado da obra de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 28).

⁶⁹ Também nessa linha é o pensamento de Luis Carlos Vitali Bordin (2003, p. 19).

⁷⁰ Mais um exemplo que foi tirado da obra de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 28).

enquanto que os *benefícios* não visam estimular ou fomentar determinada conduta, mas tão-somente beneficiar determinada conduta ou situação por razões superiores de ordem política, econômica, social, cultural ou religiosa.

Frise-se: enquanto os benefícios tributários dirigem-se a situações já consumadas ou passadas, os incentivos objetivam estimular ou fomentar situações futuras que se pretende influenciar fiscalmente. Dito de outra forma: Os incentivos tributários são um “ante”, que pretende, dentro de uma relação de causa e efeito, determinar um “post”, que é a situação que se deseja no futuro (GOMES, 2003, p. 390)⁷¹.

Embora em ambas as hipóteses revelem situações de extrafiscalidade, o objeto de pesquisa do presente trabalho limita-se às hipóteses de desoneração tributária em que o Estado pretende estimular, incentivar ou fomentar determinadas condutas dos contribuintes.

Em outras palavras, apoiando-se em sólida doutrina estrangeira e nacional⁷², a presente pesquisa somente utilizará a expressão “incentivo tributário” para as normas tributárias (indutoras) que buscam induzir comportamentos dos contribuintes, com a finalidade de atingir resultados ou objetivos previstos constitucionalmente. Para as situações de extrafiscalidade que não possuam caráter indutor, será usado expressamente o termo *benefícios tributários*. Além disso, a menção a benefícios tributários somente será feita quando estritamente necessário, eis que tais situações não constituem o objeto de investigação do presente trabalho.

Estabelecer diferenças entre benefícios e incentivos tributários tem fundamental importância no estudo dessas espécies de desoneração, especialmente quando se trata dos seus limites e possibilidades de controle.

⁷¹ Na doutrina portuguesa, é comum a referência a “benefícios fiscais” *lato sensu*, “benefícios fiscais” estáticos e “benefícios fiscais” dinâmicos. Os *benefícios fiscais lato sensu* seriam o gênero, que comporta uma *subdivisão* entre *benefícios fiscais estáticos* (benefícios fiscais *stricto sensu*) e *benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos fiscais* (ou estímulos fiscais). Nesse sentido, por exemplo, é o pensamento de José Casalta Nabais (2009, p. 649) e Nuno de Sá Gomes (2003, p. 390). Esse tipo de distinção, contudo, não tem sido comum no Brasil. Embora demonstre que a distinção entre incentivo tributário e benefício não passou despercebida à doutrina portuguesa, a utilização do adjetivo “fiscal” mais confunde do que esclarece, como já dito.

⁷² No mesmo sentido é o pensamento de Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003, p. 114), que aduz que os incentivos são concedidos para desenvolver uma determinada atividade considerada relevante para o legislador, que, através da redução da carga tributária do contribuinte, objetiva estimulá-lo ou incentivá-lo a praticar uma relevante atividade, que, sem o citado incentivo, não seria realizada naqueles termos.

Decerto, como será visto em outro ponto da presente pesquisa, a análise da compatibilidade dos incentivos tributários frente aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e ordem econômica deve passar pelo crivo do princípio da proporcionalidade, onde deve ser aferido se o incentivo tributário possui ou não aptidão para estimular ou desestimular as condutas e atingir o fim pretendido.

Por último, também é preciso mencionar uma hipótese de desoneração que não se confunde com os incentivos tributários, qual seja: os desagrvamentos estruturais ou exclusões tributárias. Pouco explorados pela doutrina jurídica brasileira, constituem situações de não sujeição tributária ou delimitação negativa expressa à incidência tributária (NABAIS, 1994, p. 167). Têm como principal característica seu aspecto delimitador e estruturante da própria norma de incidência tributária, como ocorre, por exemplo, nos casos de imunidade constitucional ou não incidência⁷³.

Importante destacar que os desagrvamentos estruturais não importam em derrogação da tributação-regra, mas verdadeira delimitação sistemática do próprio âmbito de tributação (D'OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 75). O traço fundamental que caracteriza essas situações é que através delas se criam situações de não sujeição ou não incidência tributária que fazem parte da própria regra geral de tributação, isto é, não constituem exceções à regra padrão de tributação. Um interessante exemplo dessa espécie pode ser encontrado nas normas tributárias brasileiras que permitem dedução de despesas necessárias na apuração do lucro a ser tributado pelo imposto de renda da pessoa jurídica.

O termo exclusão tributária não é desconhecido pela doutrina pátria. Com efeito, o professor Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003, p. 23), há algum tempo, tem

⁷³ Os desagrvamentos estruturais são situações que se traduzem em desagrvamentos-regra, inerentes ao próprio modelo de tributação instituído. Dividem-se em desagrvamentos estruturais implícitos e explícitos. Aqueles guardam relação com a definição implícita de um campo de não tributação, que decorre naturalmente da própria definição positiva de incidência. Estes referem-se a delimitações explícitas, em termos negativos, do campo de incidência tributária, seja através de situações de não incidência legalmente previstas, seja por meio de delimitações da matéria tributável, estabelecendo, por exemplo, despesas dedutíveis da base de cálculo (GOMES, 2003, p. 382/390). Nabais (2009, p. 633) destaca que os desagrvamentos fiscais *stricto sensu* são medidas “*adoptadas pelo legislador fiscal no exercício do seu poder tributário, isto é, enquanto seleciona e delimita os factos tributários pronunciando-se sobre o que pretende tributar e o que não pretende tributar em função da política de impostos adoptadas*”. Nessa linha é o artigo 4º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais Portugueses (2013, p. 17), que estabelece expressamente que não são benefícios fiscais as hipóteses de não sujeição tributária, nas quais se incluem as medidas estruturantes de caráter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas de incidência do tributo.

defendido a existência de situações onde o legislador promove uma retificação do fato gerador, de forma a adequá-lo à capacidade contributiva da pessoa excluída, qualificando tais situações como de exclusão tributária ou isenção fiscal⁷⁴.

2.3.4 Incentivos Tributários x Subvenções e Subsídios

As subvenções figuram entre as espécies de despesa pública, consistindo no auxílio financeiro, **previsto na peça orçamentária**, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais (OLIVEIRA, 2011, p. 445).

A Lei 4320/1964, art. 12, § 3º, define as subvenções como transferências de recursos públicos que se destinam a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas⁷⁵. Além de apresentar um conceito legal para as subvenções, a referida lei divide as subvenções em: a) subvenções sociais, quando se destinam a entidades de caráter assistencial ou cultural; e, b) subvenções econômicas, quando se destinam a empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (art. 12, §3º, I e II, da Lei 4320/64)⁷⁶.

Como espécie de despesa pública que é, há necessidade de que as subvenções estejam elencadas **previamente na peça orçamentária**. Sem tal previsão, a liberação da subvenção não será possível. Entretanto, não basta a mera previsão das subvenções no instrumento normativo (orçamento), há alguns outros requisitos legais e constitucionais para que se possa falar validamente em subvenções.

⁷⁴ A questão, contudo, é polêmica. Borges (2011, p.232), por exemplo, nega autonomia conceitual às exclusões tributárias, que, não passariam, na verdade, de técnicas formais de demarcação do campo material coberto pelas normas tributárias, sendo equiparáveis, nesse ponto, às isenções.

⁷⁵ “Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980):

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.”

⁷⁶ “Art. 12, §3º (...):

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Em primeiro lugar, não se deve olvidar que o Estado brasileiro é laico, razão pela qual são vedadas as concessões de subvenções aos cultos religiosos e igrejas, conforme previsão constitucional expressa (art. 19, I, da Constituição Federal de 1988) ⁷⁷.

Em segundo lugar, a concessão de subvenções sociais possui âmbito material limitado à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre se atentando para o fato de que a suplementação de recursos de origem privada aplicados aos citados objetivos deve ser economicamente mais vantajosa que a prestação realizada pelo Estado ⁷⁸. Além disso, as entidades beneficiárias somente farão jus às subvenções, caso tenham suas condições de funcionamento aprovadas pelos órgãos de fiscalização competentes (art. 17, da Lei 4320/64) ⁷⁹.

Em terceiro lugar, as subvenções não devem ser dirigidas a empresas com fins lucrativos, exceto se houver previsão em lei especial (art. 19, da Lei 4320/64) ⁸⁰. É importante destacar, que no caso excepcional de subvenções que sejam dirigidas a empresas com finalidades lucrativas, não basta a mera previsão da subvenção na peça orçamentária. É preciso mais. É preciso que tal subvenção esteja autorizada em lei especial. ⁸¹

⁷⁷ “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;”

⁷⁸ “Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a êsses objetivos, revelar-se mais econômica.
Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.”

⁷⁹ “Art. 17. Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.”

⁸⁰ “Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial”.

⁸¹ Régis Fernandes de Oliveira (2011, p. 447) aponta ainda mais um requisito exigido pela Lei 4320/64, qual seja: a proporcionalidade. O jurista entende, com base no artigo 16, § único, da Lei 4320/64, que o valor da subvenção deve guardar relação com o valor do serviço que for prestado ou oferecido à comunidade, obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Os subsídios são incentivos destinados a promover determinada atividade econômica, com a finalidade de equalizar preços ou permitir a proteção de um setor produtivo (CATAO, 2004, p. 73). Alguns doutrinadores nacionais enxergam os subsídios como espécie do gênero subvenção, destinados a influenciar na formação de preços ou incentivar a produção de determinado bem⁸², equiparando seu conceito à definição legal de subvenção econômica equiparada (artigo 18, § único, “a” e “b”, da Lei 4320/64)⁸³.

Seja de uma forma ou de outra, o traço distintivo dos subsídios, assim como das subvenções, em relação a outras formas de gasto público, **é a existência de uma prestação ativa por parte do Estado** (entrega de dinheiro), com a alocação de recursos financeiros em condições preferenciais a um particular (D`OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 105/106).

A pouca atenção dedicada ao tema pelos estudiosos de direito tributário e financeiro, somado ao fato de que existem inegáveis semelhanças econômicas entre as subvenções, subsídios e os incentivos tributários, têm levado muitos doutrinadores a equipará-los⁸⁴.

De fato, não há como negar que, do ponto de vista econômico, as figuras são semelhantes, pois representam a outorga de uma vantagem financeira para um particular, sem contraprestação direta para o Estado⁸⁵.

⁸² Nesse sentido é o pensamento de Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 383), que entende que os subsídios podem ser enquadrados em um conceito mais abrangente de subvenção, que tem como traço distintivo a intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Em sentido contrário é o pensamento de Régis Fernandes de Oliveira (2011, p. 444/445), que, após ressaltar a importância da precisão terminológica na utilização de expressões e conceitos jurídicos, sustenta que o termo subvenção possui conteúdo próprio, não devendo ser confundido com auxílios, subsídios ou renúncias de receitas, termos que possuem significados distintos. Segundo o renomado professor, após a EC 19/98, o termo subsídio somente deve ser usado para fazer referência à remuneração dos agentes públicos.

⁸³ “Art. 18.
Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:
a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;
b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.”

⁸⁴ A utilização indiscriminada do adjetivo “fiscal” tem contribuído para esse quadro, como já visto.

⁸⁵ Nessa linha é o pensamento do desembargador federal do TRF 2ª Região Marcus Abraham (2013, p.333), que destaca o fato do efeito financeiro de uma renúncia de receita e um gasto direto é o mesmo, já que no caso de renúncia de receita, o recurso financeiro que iria ingressar nos cofres públicos deixa de ser arrecadado por alguma espécie de renúncia fiscal.

Nesse contexto, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 57) entende que, do ponto de vista financeiro, os *incentivos fiscais* seriam uma forma de subvenção, devendo se submeter ao regime prescrito para esse instituto⁸⁶.

Na mesma linha é o pensamento de André Elali (2007b, p. 119), que aduz que as diferentes figuras relacionadas às ajudas de Estado, dentre as quais se inserem os incentivos tributários, não obstante eventuais diferenças de forma, são espécies do gênero subvenção⁸⁷.

Muito citado entre os doutrinadores que buscam equiparar os incentivos tributários às subvenções, Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 373 e 381), embora sustente que os *privilégios tributários*, que operam na vertente da *receita* (a título de exemplo, benefícios tributários), estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros (a título de exemplo, subvenção), a gravar a despesa pública, salienta que os privilégios financeiros não são a rigor privilégios tributários.

Em outras palavras: Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 373) entende que os incentivos tributários e as subvenções, embora sejam institutos diversos (incentivos tributários e incentivos financeiros), têm a mesma consequência financeira, qual seja: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte.⁸⁸

Muito embora do ponto de vista da transparência na gestão fiscal e controle do gasto público seja interessante que subvenções, benefícios e incentivos tributários tenham o mesmo tratamento financeiro, razão pela qual andou bem a Constituição Federal de 1988, quando tratou de forma similar as citadas figuras (artigos 70, 150, §6º e 165, §6º, da Constituição Federal de 1988)⁸⁹, não se pode

⁸⁶ Nada obstante, o festejado jurista ressalta (2005, p. 57) que, juridicamente, o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que não ocorre no caso de incentivos tributários que operam na forma de renúncia de receitas. Nesse contexto, o renomado professor observa que somente os créditos tributários recairiam naquela categoria.

⁸⁷ Em outro trabalho o autor segue a mesma linha, como se vê na seguinte passagem (2010, p. 58/59): “As diferentes figuras relacionadas à indução econômica, dentre as quais as de natureza tributária, não obstante possíveis distinções em suas formas, serão, neste estudo, consideradas espécies de ajudas estatais ou de incentivos fiscais, sobre a despesa ou sobre a receita, sempre partindo-se da premissa de que o que importa é o seu conteúdo econômico-financeiro. E isso porque elas impõem, direta ou indiretamente um ônus ao Estado (ônus com a subvenção direta ou com a diminuição da arrecadação tributária), tendo uma expressão financeira que há de ser conciliada com os valores da ordem jurídica”.

⁸⁸ Adilson Rodrigues Pires também inclui as subvenções, créditos presumidos e os subsídios entre os incentivos fiscais que operam sobre a despesa pública (2007, p. 21/22).

⁸⁹ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade,

concordar com as posições doutrinárias que pretendem incluir os incentivos tributários dentre as subvenções, tampouco com aquelas que pretendem inserir as subvenções dentre os incentivos tributários⁹⁰.

De início, ao contrário das subvenções, onde o Estado atribui a um particular uma quantia em dinheiro destinada a cobrir os custos de uma atividade de interesse público, que consubstanciam, por conseguinte, uma prestação ativa direta, os incentivos tributários não importam em prestações ativas diretas, mas tão-somente em prestações passivas⁹¹.

Frise-se: Os incentivos tributários são instrumentos de desoneração tributária, inseridos dentro da doutrina da extrafiscalidade, mais precisamente dentre as normas tributárias indutoras, que possibilitam ao contribuinte obter vantagens fiscais ou tributárias, desde que seja adotado o comportamento desejado pelo legislador.

Em segundo lugar, subvenções e incentivos tributários são figuras submetidas a regimes jurídicos distintos. Por certo, enquanto as subvenções são institutos típicos do direito financeiro, que não se enquadram no campo do direito tributário, os incentivos tributários são espécies de desoneração tributária, que, além de estarem

aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (grifos nossos).

Art. 150.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (grifos nossos).

Art. 165.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (grifos nossos)."

⁹⁰ Embora reconheça que os incentivos e benefícios tributários materialmente constituem subvenções, prêmios ou prestações sociais, José Casalta Nabais (2009, p. 646 e 664) destaca que "a defesa da aproximação do regime jurídico-constitucional dos benefícios fiscais e das subvenções não implica um conceito amplo de subvenções, que integre ambas as figuras, pois que, mormente em sede do direito administrativo, não se pode deixar de ter em conta que os benefícios fiscais, sobretudo porque não se concretizam na realização de prestações pecuniárias e a sua gestão é da competência da administração fiscal, colocam problemas de aplicação bem diversos dos das subvenções."

⁹¹ Nessa mesma linha é o pensamento do autor português Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins (2004, p. 106), que destaca o caráter de ajuda financeira das subvenções, que "traduzem a alocação directa de recursos financeiros a um determinado sujeito ou negócios objectivamente delimitados", "ao contrário das ajudas fiscais, que traduzem a perda de receitas tributárias."

submetidos aos princípios e limites atinentes ao direito tributário, também estão submetidos aos princípios e limites da ordem econômica⁹².

A discussão não é inútil. Em absoluto. Veja que a definição do regime jurídico a que estão sujeitas define os princípios e regras aplicáveis a cada um dos institutos. Realmente, quando se afirma que as subvenções estão sob a égide do direito financeiro, afasta-se, por conseguinte, de seu âmbito, a aplicação das regras e princípios do direito tributário (a título de exemplo: legalidade e anterioridade).

Um terceiro ponto que distingue os institutos é a existência de algumas limitações para a concessão de subvenções que não encontram paralelo na disciplina dos incentivos tributários, a saber: a) as subvenções sociais possuem âmbito material restrito à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, limitadas às entidades beneficiárias que tenham suas condições de funcionamento aprovadas pelos órgãos de fiscalização competentes; b) as subvenções econômicas não podem ser dirigidas a empresas com fins lucrativos, exceto se houver previsão em lei especial, ou seja, é preciso que a referida subvenção, além de inserida na peça orçamentária, tenha sido autorizada por lei especial.

Diante dessas restrições legais, é possível concluir que o administrador encontra-se seriamente limitado em sua liberdade de escolha, não sendo possível afirmar que a lei lhe garante ampla liberdade de escolha entre subvenções e incentivos tributários.

O quarto ponto que distingue as citadas figuras refere-se à forma pela qual se dá a chancela democrática, seja quanto à criação, seja quanto ao controle de ambos os institutos.

Decerto, muito embora em sua criação, os incentivos tributários e as subvenções estejam sujeitos à instituição por meio de lei, aqueles não são submetidos à aprovação legislativa direta e quantificada dentro do processo legislativo orçamentário, eis que não é possível aos parlamentares saber de antemão qual o valor que está sendo transferido aos contribuintes. Já as subvenções, são aprovadas dentro do processo orçamentário ordinário, onde, dentro

⁹² Muito embora saliente que a conversibilidade entre privilégios financeiros e tributários possa facilitar a detecção com maior segurança dos privilégios odiosos, Torres (2005b, p. 381) não olvida que as subvenções são incentivos financeiros desvinculados de qualquer tributo. Em outra passagem, o referido mestre faz menção à expressão “subvenções tributárias” como sendo uma *contradictio in terminis* (2005b, p. 374).

de uma quantidade limitada de recursos, são escolhidas as prioridades de governo (HENRIQUES, 2010, p. 40/41).

Como bem destacado por Elcio Fiori Henriques (2010, p. 43), o controle de ambos os institutos acaba também sendo influenciado pelas suas diferenças. Assim é que as subvenções sofrem na prática maior controle sobre o destino e aplicação dos recursos, isso porque é mais fácil identificar os particulares beneficiados, ao contrário dos benefícios e incentivos tributários, onde todos os contribuintes que se enquadrem nos requisitos legais fazem jus ao benefício.

Por último, não se pode negar que, a depender da classificação do benefício ou incentivo, os mandamentos e condições previstos pela Lei de Responsabilidade serão distintos. Isso porque, benefícios e incentivos tributários têm tratamento previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, enquanto que as subvenções ou subsídios, que não podem ser classificados como hipóteses de renúncia de receitas, têm tratamento previsto entre os artigos 16 e 17 do mesmo diploma legal (LRF).

Diante de todas essas diferenças, resta evidente, não só a possibilidade, como a necessidade, de que os institutos dos incentivos tributários e das subvenções sejam diferenciados e tratados de forma individualizada.

2.3.5 Incentivos Tributários – Formas ou Critérios de Identificação.

Identificar as normas jurídicas que veiculam incentivos tributários não é tarefa das mais fáceis. Além da própria incidência tributária já revelar alguma espécie de discriminação, tendo em vista que a possibilidade de discriminar é da essência do poder de tributar (DÓRIA, 1986, p. 127), outras espécies de desoneração tributária possuem características comuns aos incentivos tributários (como já mencionado)⁹³. Em virtude disso, impõe-se a busca de critérios para que essa espécie de desoneração tributária seja identificada com maior segurança.

Embora em alguns casos os efeitos financeiros sejam os mesmos, é necessário sim buscar critérios definidores para diferenciar com precisão os

⁹³ Infelizmente, a doutrina não tem se preocupado em estabelecer com precisão os contornos dos incentivos tributários, o que tem levado a confusões terminológicas, conforme se vê da seguinte passagem de Adilson Rodrigues Pires (grifo nosso): *“a imprecisão no que toca à definição das espécies de incentivos fiscais permite confundi-las com a não incidência legal e constitucional ou, até mesmo, com a imunidade do mínimo existencial* (2007, p. 19/20).

incentivos tributários de outros institutos, de forma a delimitar com precisão sua natureza jurídica e, por via de consequência, as suas formas e alcance dentro do ordenamento jurídico⁹⁴.

Um primeiro critério põe em destaque o objetivo ou finalidade dos incentivos tributários, isto é, essa espécie de desoneração tributária se diferenciaria das demais em virtude de seu objetivo, o qual seria de induzir determinado comportamento do contribuinte (HENRIQUES, 2010, p. 66). O critério finalístico poderia ser buscado por meio da análise de elementos subjetivos (perquirindo-se a finalidade do legislador), elementos objetivos (sinais objetivos relacionados ao aspecto volitivo da norma) ou pela combinação de elementos objetivos e subjetivos (somando-se sinais objetivos com a finalidade da norma)⁹⁵.

A título de exemplo, podem ser apontados como partidários da definição dos incentivos tributários pelo critério da finalidade os seguintes autores: Aurélio Pitanga Seixas Filho⁹⁶, André Elali⁹⁷, José Eduardo Soares de Melo⁹⁸, Marcos André Vinhas Catão⁹⁹.

Outro critério relaciona-se ao atendimento ou não do princípio da capacidade contributiva. Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹⁰⁰, por exemplo, sustentam que

⁹⁴ Chamando a atenção para a necessidade de empreender definições no âmbito da ciência jurídica, Marcelo de Lima Castro Diniz e Felipe Cianca Fortes (2007, p. 271) aduzem que ao se definir ou conceituar certo instituto jurídico, os operadores do direito estão delimitando sua natureza jurídica, sua forma e alcance, de forma a aproximá-lo dos institutos jurídicos semelhantes, afastando-o dos demais, sendo tal expediente fundamental para o desenvolvimento de uma ciência.

⁹⁵ Para uma análise aprofundada do critério finalístico, com especial ênfase na doutrina alemã, conferir Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 17/22).

⁹⁶ “Os incentivos fiscais são concedidos para exercerem uma função de desenvolver determinada atividade, considerada relevante para o legislador.” (2003, p. 114).

⁹⁷ “os incentivos fiscais são os instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivos comportamentos específicos” (2007a, p. 48).

⁹⁸ “O poder público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de benefícios fiscais com o natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinado comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos” (2007, p. 229).

⁹⁹ “Em uma primeira abordagem, e ao mesmo que para saciar o desejo de uma definição, vemos que os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico” (2004, p. 13).

¹⁰⁰ “Assim, juntamente com Tipke entendemos que um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma norma de finalidade fiscal, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou norma de

normas tributárias que guardem qualquer referência a aspectos relacionados à capacidade contributiva são normas arrecadatórias, afastando-se, portanto, da doutrina da extrafiscalidade. Dessa forma, as normas tributárias que guardam referência à capacidade contributiva não teriam conteúdo extrafiscal, não podendo, portanto, serem identificadas como instituidoras de benefícios ou incentivos tributários.

Élcio Fiori Henriques observa (2010, p. 68/71) que tais critérios identificadores são de difícil aplicação prática. A uma, porque a existência e o conteúdo do princípio da capacidade contributiva é questão polêmica e controvertida em grande parte dos ordenamentos jurídicos. A duas, porque a análise da real finalidade da norma é bastante complicada, tanto pela dificuldade em se apurar a intenção do legislador, quanto pela inegável possibilidade de existência simultânea de finalidades fiscais e extrafiscais na mesma norma tributária. A três, porque muitos benefícios e incentivos tributários são mantidos por motivos distintos daqueles que levaram a sua instituição.

Em virtude das dificuldades na apuração dos critérios acima mencionados, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 25/32), com base nos ensinamentos do professor Klaus Vogel (1977, p. 106/107 *apud* SCHOUERI, 2005, p. 24/32), preconiza a adoção de um critério pragmático para a identificação das normas tributárias indutoras. Tal critério também poderia ser aplicado para identificação dos incentivos tributários, que são espécies de normas tributárias indutoras.

Nesse contexto, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 30) sustenta que normas tributárias indutoras seriam aquelas aplicadas em sua função ou efeito indutor, mesmo que também estejam presentes as funções simplificadora e arrecadadora, ou seja, as normas tributárias indutoras corresponderiam a um aspecto das normas tributárias, o qual seria identificado a partir de sua função ou efeito.

As mesmas críticas e observações apresentadas quando da análise da função ou efeito das normas tributárias indutoras podem ser repetidos aqui, razão pela qual é possível remeter o leitor para o item 1.4.4, local onde a questão foi suficientemente explorada.

finalidade extrafiscal é aquele (sic) que nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva” (2002, p. 64).

O último critério utilizado para identificação de incentivos tributários é o critério jurídico-formal. Esse critério, que nada mais é do que uma especialização do critério finalístico, identifica os benefícios e incentivos tributários como derrogações às regras gerais de tributação, que atribuem vantagens aos contribuintes, com a finalidade de se atingir finalidades extrafiscais.

Tal critério parte da premissa que, para cada tributo, é possível identificar uma regra geral ou padrão de incidência (*benchmark*), o qual constitui a tributação considerada normal. Todas as regras que instituem regimes derogatórios da regra geral de tributação, favorecendo contribuintes, sob essa visão, seriam consideradas benefícios ou incentivos tributários (HENRIQUES, 2010, p. 74).

A constatação da existência de um benefício ou incentivo tributário passaria, portanto, pela análise da ocorrência ou não de uma situação excepcional face à tributação regra (GOMES, 2003, p. 325). Entretanto, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, a análise com base nesse critério não se restringe a uma análise meramente formal.

Por certo, há situações onde o próprio legislador (de forma estrutural) ou a Constituição acaba por desagrar. Nesses casos, não há que se falar em benefício ou incentivo tributário, já que se trata de verdadeiro desagrar regra, inerente ao próprio modelo de tributação instituído (GOMES, 2003, p. 382). Embora essas situações revelem lato sensu desonerações tributárias, sendo comumente denominadas de concessões tributárias estruturais ou desagrar fiscais estruturais¹⁰¹, não há que se falar em incentivos ou benefícios tributários.

Nessa mesma linha, o professor Stanley S. Surrey (1973), nos primórdios do estudo do conceito de gasto tributário ("*tax expenditure*"), concluiu que o conceito de

¹⁰¹ Os *desagrar fiscais estruturais*, como mencionado linhas atrás, são situações que se traduzem em desagrar-regra, inerentes ao próprio modelo de tributação instituído. Dividem-se em desagrar estruturais implícitos e explícitos. Aqueles guardam relação com a definição implícita de um campo de não tributação, que decorre naturalmente da própria definição positiva de incidência (hipótese de incidência do imposto sobre produtos industrializados, por exemplo). Estes se referem a delimitações explícitas, em termos negativos, do campo de incidência tributária, seja por intermédio de situações de imunidade constitucional ou de não incidência legalmente prevista, seja por meio de limitações da matéria tributável (GOMES, 2003, p. 382/390), como por exemplo, as hipóteses de despesas necessárias dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins (2004, p. 27) chama a atenção para a existência de situações de limitação da própria competência tributária do legislador. São as concessões tributárias estruturais, que não constituem benefícios ou incentivos tributários, porquanto não encerram redução do conteúdo objetivo ou subjetivo do fato normativo tributário estabelecido, mas sim verdadeira delimitação da competência tributária exercida pelo Poder Constituinte, o qual limita a atuação do legislador ordinário. As imunidades tributárias podem ser citadas como exemplo de concessões tributárias estruturais.

gasto tributário não se reportaria a qualquer benefício ou incentivo, mas tão somente aos que não fizessem parte da regra geral de tributação¹⁰².

Nessa linha de raciocínio, uma vez identificada a regra padrão de tributação (*benchmark*) de determinado tributo, a qualificação de determinadas desonerações como benefícios e incentivos tributários dar-se-ia através da identificação de situações que fugissem da regra padrão de tributação¹⁰³ e provocassem uma redução das obrigações tributárias (HENRIQUES, 2010, p. 77).

Tal método não está infenso a críticas. De fato, o grande problema desse método reside na identificação das regras a serem tomadas como referência, isso porque cada sistema tributário é fruto de uma diversidade de fatores econômicos, sociais, políticos e históricos, não sendo possível, por exemplo, fixar uma estrutura normativa do imposto de renda em todo o mundo (ALMEIDA, 2000, p. 50)¹⁰⁴.

Nada obstante, parece possível obter um razoável consenso acerca do que seja a estrutura normativa (ou regra padrão / referência) de cada imposto, dentro de cada sistema tributário, com base na análise de seu arcabouço constitucional e legal, chegando-se, então, por exclusão, às disposições especiais ou desvios de norma que correspondam a uma derrogação às regras gerais de tributação.

Dessa forma, seria possível identificar os benefícios e incentivos tributários como hipóteses de derrogação às regras gerais (ou de referência) de tributação, que

¹⁰² Nesse sentido, confira-se o trecho do dispositivo legal (Public Law nº 93344) que primeiro tratou dos gastos tributários (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1974):

“(3) The term “tax expenditures” means those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability; and the term “tax expenditures budget” means an enumeration of such tax expenditures.” Em tradução livre: O termo gasto tributário significa perda de receita em decorrência de provisões em leis tributárias que permitem uma especial exclusão, exceção, ou dedução da base de cálculo, ou que concede um crédito especial ou uma alíquota preferencial ou o diferimento do pagamento do tributo; e o termo orçamento de gastos tributário significa uma enumeração de cada um dos gastos tributários.

¹⁰³ Segundo Luiz Villela e Michael Jorratt (2010), há três métodos utilizados para identificar uma norma ou imposto de referência: a) método conceitual (Adotado por Austrália, Bélgica, Canadá, Chile, Finlândia, Irlanda, Espanha e Suécia): Toma como referência uma definição teórica, como por exemplo, “renda tributável” para o imposto de renda; b) Método Legal (Adotado por Argentina, Brasil, Colômbia, França, Grécia, Guatemala, Holanda, Peru e Portugal): Toma como referência a legislação tributária vigente; e, c) Método de Comparação com Despesas Diretas (Adotado por Alemanha e Reino Unido): Toma como referência a possibilidade de substituição do benefício ou incentivo por uma despesa direta.

¹⁰⁴ Muito pertinente a observação de Élcio Fiori Henriques (2010, p. 82), que sustenta não ser possível descobrir uma fórmula universal para identificar os incentivos tributários, porquanto cada país adota um critério distinto para identificá-los, seja em sede legal ou regulamentar, razão pela qual se impõe uma análise individual de cada caso e país.

atribuíssem vantagens aos contribuintes, com a finalidade de atingir objetivos sociais ou econômicos relevantes para o Estado (MARTINS, 2004, p. 93)¹⁰⁵. A essa singela definição, soma-se a exigência de que a norma tributária estimule ou induza o comportamento dos contribuintes, no caso dos incentivos tributários, como já dito.

2.4 *Tax expenditures* (Gastos Tributários) x Incentivos Tributários

Já se viu que o emprego de dinheiro para a consecução de objetivos públicos constitui elemento essencial da despesa pública, ou seja, para que se possa falar em despesa pública, é essencial que tenha ocorrido um dispêndio de dinheiro por parte do Estado.

Essa característica da despesa pública inviabiliza, em um primeiro momento, que os benefícios e incentivos tributários sejam enquadrados dentro do conceito jurídico estrito de despesa pública, como já foi dito.

Entretanto, tanto no caso de uma despesa efetiva, onde ocorre um dispêndio de dinheiro por parte do Estado, quanto no caso da concessão de benefício ou incentivo tributário, não se pode negar que há uma perda de receita, razão pela qual se impõe que os incentivos tributários sejam levados em conta quando da elaboração do processo orçamentário¹⁰⁶.

Há certo consenso na doutrina quanto ao pioneirismo do americano Stanley S. Surrey nos estudos dos benefícios e incentivos tributários sob a ótica do orçamento público¹⁰⁷.

No final dos anos 1960, o governo americano encontrava-se em situação financeira difícil, onde se somavam déficit financeiro crítico e inflação preocupante.

¹⁰⁵ A análise da principal finalidade da norma que concede um incentivo tributário é fundamental, como já dito, para se aferir sua legitimidade e constitucionalidade, pois, conforme será visto, a verificação da necessidade, adequação e proporcionalidade das normas que instituem incentivos é imprescindível para o controle desse tipo de desoneração tributária sob o enfoque da proporcionalidade.

¹⁰⁶ Marcelo Guerra Martins (2012/2013, p. 08) observa que os incentivos ou benefícios tributários provocam efeitos análogos ao de uma despesa pública. A diferença reside no momento em que o tesouro é afetado. No caso da despesa pública propriamente dita, os recursos adentram nos cofres estatais e saem. No caso de incentivos e benefícios tributários, os recursos não chegam a entrar nos cofres públicos, ou seja, a arrecadação de recursos não é plena, em virtude da renúncia de receita operada.

¹⁰⁷ Nesse sentido Maria Emília Miranda Pureza (2007, p. 05); Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 47), Élcio Fiori Henriques (2010, p. 46) e Luís Carlos Vitali Bordin (2003, p. 10).

Com a finalidade de resolver a crítica situação financeira do país, o Congresso norte-americano criou uma comissão especial para analisar os gastos orçamentários, de forma a cortar os excessos (HENRIQUES, 2010, p. 45).

No entanto, durante o trabalho da citada comissão, não foram analisadas as perdas de receitas decorrentes dos benefícios e incentivos tributários (SURREY, 1973, p. 1/2). Isso porque a análise realizada restringiu-se à peça orçamentária, documento do qual não constava os benefícios e incentivos tributários. Tal fato acabou por influenciar as conclusões da referida Comissão, tendo culminado com a aprovação, em 1968, do “*Revenue and Expenditure Control Act*”, que aumentou em 10% a alíquota do imposto de renda e reduziu diversos gastos governamentais (SURREY, 1973, p. 1/2).

A baixa popularidade das medidas implantadas, aliada ao desejo da população por uma reforma fiscal, levou o Congresso norte-americano a considerar pela primeira vez a possibilidade de efetuar (em pé de igualdade) um corte nas despesas diretas e nos benefícios e incentivos tributários, tendo influenciado decisivamente na ideia de se criar um relatório financeiro-orçamentário em que constassem os valores que deixaram de ingressar nos cofres públicos¹⁰⁸.

Nova comissão foi formada pelo Congresso norte-americano, dessa vez com o objetivo de levantar e analisar todos os valores gastos com benefícios e incentivos tributários fiscais no âmbito do imposto de renda. Como resultado, foi publicado em 1968, no “*Annual Report of the Secretary of the Treasury*”, o primeiro “Orçamento de Gastos Tributários” (*Tax Expenditure Budget*) da história dos Estados Unidos (HENRIQUES, 2010, p. 48)¹⁰⁹.

Durante os trabalhos dessa segunda comissão, Stanley S. Surrey procedeu a uma análise minuciosa das hipóteses que reduziam a receita pública no âmbito do imposto de renda, tendo cunhado a expressão “*tax expenditure*”¹¹⁰ para fazer

¹⁰⁸ Nesse sentido, conferir Elcio Fiori Henriques (2010, p. 48).

¹⁰⁹ Embora seja comum a afirmação de que os Estados Unidos foram o primeiro país a publicar um orçamento de gastos tributários detalhados (1968), Francisco Carlos Ribeiro de Almeida adverte que Alemanha e Espanha já dispunham, nessa época, de formas rudimentares desse tipo de orçamento (2000, p. 48).

¹¹⁰ Registros históricos dão conta que o conceito de *tax expenditure* foi utilizado pela primeira vez por Stanley S. Surrey em discurso, no ano de 1967. O citado professor utilizou a expressão para fazer referência a provisões existentes na legislação do imposto de renda que reduzia a arrecadação tributária, importando em verdadeiros gastos do Estado através do sistema tributário (ALMEIDA, 2000, p. 47/48).

menção às reduções de receita causada por desonerações tributárias, que, à época, eram equivalentes a um quarto do orçamento público federal norte-americano (HENRIQUES, 2010, p. 49)¹¹¹.

Conforme destaca Elcio Fiori Henriques (2010, p. 50), a publicação do clássico de Stanley S. Surrey, *“Pathways to Tax Reform”*, em 1973, teve grande influência na política financeira e orçamentária norte-americana, tendo ligação direta com a edição do *Budget Act*, de 1974, que tornou obrigatória a inclusão dos gastos tributários (“tax expenditures”) no processo orçamentário norte-americano.

Após ter influenciado decisivamente a política financeiro-orçamentária norte-americana, a ideia de relacionar nos documentos financeiro-orçamentários os efeitos dos benefícios e incentivos tributários espalhou-se por diversos países¹¹², constando, hoje, inclusive, como um dos requisitos exigidos para uma maior transparência fiscal pelo “Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal” do FMI (“Code Of Good Practices On Fiscal Transparency” - IMF)¹¹³ e pelo “OCDE – Melhores Práticas para a Transparência orçamentária” (“OECD - Best practices for Budget Transparency”)¹¹⁴.

¹¹¹ Conforme informações do próprio Stanley S. Surrey (1973, p. 7).

¹¹² Elcio Fiori Henriques observa (2010, p. 51) que a prestação de informações sobre as renúncias fiscais por meio do procedimento orçamentário é prática adotada, dentre outros países por: Alemanha, Austrália, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Brasil, Suíça e Suécia.

¹¹³ Nesse sentido, veja-se o seguinte dispositivo do “Código de Boas práticas para a Transparência Fiscal do FMI” (2007), onde há previsão expressa de que o gasto tributário (“tax expenditures”) conste do processo orçamentário:
“3.1.3 Statements describing the nature and fiscal significance of central government tax expenditures, contingent liabilities, and quasi-fiscal activities should be part of the budget documentation, together with an assessment of all other major fiscal risks.” Em tradução livre: Os documentos referentes à natureza e ao conteúdo dos gastos tributários, passivos contingentes e atividades para-fiscais devem fazer parte da documentação do orçamento, juntamente com uma avaliação de todos os outros riscos fiscais importantes.

¹¹⁴ Veja-se o seguinte dispositivo das “Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária da OCDE” (2002), onde também se destaca a necessidade de que os gastos tributários (“tax expenditures”) constem do processo orçamentário:
*“2.2. Tax Expenditures
 Tax expenditures are the estimated costs to the tax revenue of preferential treatment for specific activities.
 The estimated cost of key tax expenditures should be disclosed as supplementary information in the budget. To the extent practicable, a discussion of tax expenditures for specific functional areas should be incorporated into the discussion of general expenditures for those areas in order to inform budgetary choices.”* Em tradução livre: Gastos tributários são os custos estimados para as receitas fiscais de tratamento preferencial para atividades específicas.
 O custo estimado dos gastos tributários deve ser divulgado como informações suplementares no orçamento. Na medida do possível, uma discussão sobre gastos tributários para áreas funcionais

Parece possível afirmar que o principal objetivo em torno da ideia de “*tax expenditures*” é possibilitar a integração dos “custos” com benefícios e incentivos tributários no processo orçamentário, de forma que seja possível conhecê-los e compará-los com os gastos diretos, submetendo-os ao mesmo tipo de controle (HENRIQUES, 2010, p. 52).

Com efeito, o processo financeiro-orçamentário tradicional foi construído de forma a retratar somente os valores que já ingressaram no caixa do Estado (receitas públicas), assim como aqueles que dos cofres do Tesouro saíram (despesas públicas). Com o conceito de “*tax expenditures*”, não só os valores efetivamente gastos pelo Estado deveriam fazer parte da peça orçamentária, como também a estimativa quantitativa dos valores renunciados pelo Estado com um determinado benefício e incentivo tributário¹¹⁵.

O jurista português Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins argutamente (2004, p. 24) observa que o gasto tributário (ou despesa fiscal) possui simultaneamente conteúdo econômico e jurídico (2004, p. 24).

Em seu conteúdo jurídico, o gasto tributário representa um enunciado estimativo ou limitativo das situações de renúncia de receita tributária por força de incentivos ou benefícios tributários concedidos a contribuintes, pessoas singulares ou coletivas (D’OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 25). Em outras palavras, a ideia de “*tax expenditures*” representa quantitativamente (por estimativa) a expressão financeiro-orçamentária dos custos relacionados às desonerações tributárias concedidas por determinado Estado. Frise-se: O gasto tributário é a expressão financeira dos benefícios e incentivos tributários.

Já em seu conteúdo econômico, o gasto tributário corresponde a um dispêndio virtual de recursos originariamente pertencentes ao Estado, mas que em nenhum momento realmente ingressam em seus cofres. Trata-se, portanto, de uma situação onde ocorrem liberações de crédito e pagamentos imaginários, sendo

específicas devem ser incorporados à discussão das despesas gerais para essas áreas, a fim de informar as escolhas orçamentárias. “..

¹¹⁵ Como bem destacado pelo professor Marcos André Vinhas Catão (2004, p. 156), “*é preciso controlar a extensão do volume da “despesa” pública gerada pela não subsunção às regras de tributação. Não se trata simplesmente de se aceitar ou negar o incentivo. Trata-se sim de conhecê-lo, para saber para quem e o que serve, e em quanto tempo e a que custo atenderá sua finalidade*”.

comum a referência a gastos sombra (“*shadow expenditures*”), já que não ocorrem movimentos monetários e orçamentais reais (D’OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 25).

2.4.1 Enunciações do Conceito de “*Tax Expenditures*”

Embora tenha surgido há mais de 40 anos, a falta de uma definição clara e objetiva tem ensejado diferentes enfoques quanto à tradução, abrangência, metodologia de apuração e avaliação e integração no processo orçamentário do termo *tax expenditures* (BORDIN, 2003, p. 18).

De início, a própria tradução do termo é problemática. Em doutrina, por exemplo, é possível encontrar diversos significados para a expressão “*tax expenditures*”, tais como: “gastos tributários”¹¹⁶, “gastos fiscais”¹¹⁷, “despesas fiscais”¹¹⁸, “renúncia de receita”¹¹⁹, “renúncia fiscal”¹²⁰, dentre outros termos. No presente trabalho, opta-se pela expressão gasto tributário, em virtude dessa expressão delimitar com maior precisão o tipo de receita que deixou de ingressar nos cofres públicos (tributária), bem como evitar confusões quanto a dispêndios diretos (representados pelo vocábulo “despesa”). Mais a mais, desde 2004 a expressão gasto tributário tem sido usada pela Receita Federal do Brasil para fazer referência aos custos decorrentes de benefícios e incentivos tributários¹²¹.

Quanto ao exato conteúdo do instituto, desde seu surgimento, o gasto tributário tem sido associado a uma perda de receita, em virtude de normas tributárias que estabelecem tratamento tributário mais benéfico para determinados contribuintes ou setores econômicos¹²².

¹¹⁶ Nesse sentido o termo é usado por Élcio Fiori Henriques (2010) e por Marcos Nóbrega (p. 19/20).

¹¹⁷ O termo é usado nesse sentido por Marcos André Vinhas Catão (2004).

¹¹⁸ Esse é o sentido conferido ao termo por Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins (2004).

¹¹⁹ O termo é usado nesse sentido por Ricardo Lobo Torres (2008, p. 74).

¹²⁰ Embora use o termo “gasto tributário” para fazer referência a *tax expenditures*, Maria Emilia Miranda Pureza, o equipara a uma renúncia fiscal (2007, p. 05).

¹²¹ Os gastos tributários são apresentados anualmente através do demonstrativo de gastos tributários, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil em seu sítio eletrônico. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014).

¹²² Nesse sentido, confira-se o trecho do dispositivo legal (Public Law nº 93344) que primeiro definiu os gastos tributários (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, 1974):

Muito embora constitua sim uma renúncia ou perda de receita, não se pode dizer que há total equivalência entre gasto tributário e a renúncia ou perda de receita.

Por certo, existem renúncias ou desonerações tributárias, que, como já visto, não se enquadram na concepção de benefícios e incentivos tributários. Essas situações são conhecidas como desagravamentos e concessões tributárias estruturais e não se enquadram entre os gastos tributários, já que fazem parte da própria estrutura do tributo ou atuam como delimitação da própria competência tributária.

Cabe salientar também, que o “gasto tributário” não se confunde com os próprios benefícios e incentivos tributários. Apesar da estrita relação entre os institutos, não se deve equipará-los, pois o gasto tributário é a expressão quantitativa dos benefícios e incentivos tributários concedidos. Em outras palavras, trata-se de uma criação orçamentária, desenvolvida para que se pudesse integrar, no processo orçamentário, o valor de tributo que deixou de ser pago em virtude dos benefícios e incentivos tributários (HENRIQUES, 2010, p. 60).

O gasto tributário não pode ser visto como algo fora do processo orçamentário, já que a integração desses custos no processo orçamentário foi o que motivou Stanley S. Surrey a desenvolver estudos nessa área. Dessa forma, parece mais correto associar-se o termo gasto tributário à quantificação, mesmo que por estimativa, no processo orçamentário dos custos dos benefícios e incentivos tributários concedidos pelo Estado¹²³. Frise-se: O gasto tributário consubstancia a

“(3) *The term “tax expenditures” means those revenue losses attributable to provisions of the Federal tax laws which allow a special exclusion, exemption, or deduction from gross income or which provide a special credit, a preferential rate of tax, or a deferral of tax liability; and the term “tax expenditures budget” means an enumeration of such tax expenditures.*” Em tradução livre: O termo gasto tributário significa perda de receita em decorrência de provisões em leis tributárias que permitem uma especial exclusão, exceção, ou dedução da base de cálculo, ou que concede um crédito especial ou uma alíquota preferencial ou o diferimento do pagamento do tributo; e o termo orçamento de gastos tributário significa uma enumeração de cada um dos gastos tributários

¹²³ Comunga do mesmo entendimento, Élcio Fiori Henriques (2010, p. 62), que apresenta a seguinte definição para gasto tributário: “*enunciado quantitativo, de caráter estritamente orçamentário, do valor estimado da redução de receita pública ocasionada por um benefício fiscal em um determinado intervalo de tempo*”. Em sentido contrário, associando o gasto tributário a uma perda ou renúncia de receita, Marcos Nóbrega (p.20), conforme se vê no seguinte trecho: “*o gasto tributário consiste na abdicação do Fisco de recolher o produto de tributos com interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia. Também podemos considerar essa prática como renúncia de receita, na qual, repetimos, o Fisco desiste, total ou parcialmente, de aplicar o regime impositivo geral atendendo a reclamos superiores da política econômica ou social*”.

vertente financeira de incentivos e benefícios tributários, funcionando como elo entre esses institutos e a despesa pública¹²⁴.

O ordenamento jurídico brasileiro não faz referência expressa ao termo gasto tributário. No entanto, é possível afirmar que o legislador não se mostrou indiferente à responsabilidade e transparência que devem orientar a gestão fiscal, fazendo menção, em diversos dispositivos (art. 70 e 165, § 6º, da CRFB/88 e art. 14, da LC 101/2000), a necessidade de integração dos custos oriundos da concessão de incentivos e benefícios tributários no processo orçamentário.

2.4.2 Formas de Quantificação dos Benefícios e Incentivos Tributários

Assentada a relevância, em termos de responsabilidade e transparência na gestão fiscal, de que os incentivos e benefícios tributários constem do processo orçamentário, o problema passa a ser como efetivamente calcular, com razoável grau de certeza, o custo desse tipo desoneração tributária concedida pelo Estado.

Nesse contexto, é possível apontar três principais métodos ou formas de cálculo do gasto tributário, quais sejam: a) o método da perda de arrecadação ou receita perdida (“*forgone revenue*”); b) o método do ganho de renda ou aumento da receita (“*revenue gain*”); e, c) o método da equivalência ou despesa equivalente (“*outlay equivalente approach*”)¹²⁵.

O método da receita perdida (*ingreso renunciado*) consiste basicamente em determinar quanto se perdeu de receita depois da introdução do incentivo tributário, supondo que não houve mudança de comportamento dos contribuintes (VILLELA; JORRAT, 2010). O montante tributário que deveria ser recolhido, na hipótese de não existir o benefício ou incentivo, constitui aquilo que é conhecido como receita

¹²⁴ Distinguindo os benefícios e incentivos tributários da despesa fiscal (gasto tributário), Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins (2004, p. 93) chama atenção para o fato de que existem situações em que o benefício ou incentivo tributário criado não importa propriamente na criação de uma despesa fiscal (gasto tributário). Segundo o autor, seriam hipóteses que, caso os benefícios ou incentivos tributários não existissem, não haveria receita tributária efetiva a cobrar. Essas situações de despesa fiscal não efetiva ou imprópria, segundo o autor, demonstrariam que não há equivalência entre incentivos e benefícios fiscais e gasto tributário.

¹²⁵ Nesse sentido, por exemplo, é o pensamento de Élcio Fiori Henriques (2010, p. 84), Marcos Nóbrega (p. 28) e Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 52/53).

tributária livre dos gastos tributários ou receita tributária normativa (*normative tax revenue*) (HENRIQUES, 2010, p. 86).¹²⁶

O segundo método é aquele conhecido como método do aumento de receitas (*revenue gain*). Consiste basicamente em estimar em quanto aumentaria a receita tributária com a exclusão ou retirada de um benefício ou incentivo tributário do ordenamento jurídico (ALMEIDA, 2000, p. 53)¹²⁷.

A natureza estática de ambos os métodos, que não levam em conta naturais alterações de comportamento dos contribuintes, em decorrência da concessão e exclusão / retirada de benefícios ou incentivos, faz com que os custos calculados por esses métodos sejam maiores que os custos reais¹²⁸.

Em virtude desses problemas, desenvolveu-se o “método da despesa equivalente” (“*outlay equivalente approach*”), que estima qual o montante de despesa direta seria necessária para substituir determinado benefício tributário e atingir o mesmo objetivo (ALMEIDA, 2000, p. 53).

Embora seja um método mais dinâmico, que tem como vantagem a possibilidade de considerar as respostas comportamentais dos contribuintes, trata-se de método de difícil implementação, que exige conhecimento quanto ao comportamento dos contribuintes diante da instituição e revogação de benefícios e incentivos tributários. Dessa forma, muito embora seja mais preciso, esse método é bem mais complexo (HENRIQUES, 2010, p. 88).

Quase todos os países integrantes da OCDE que publicam relatórios de gastos tributários utilizam o método da receita perdida. Alguns, porém, combinam o método da receita perdida com o método de aumento da receita, como por exemplo, a Austrália (ALMEIDA, 2000, p. 53).

¹²⁶ Segundo Luiz Villela e Michael Jorrot (2010), na América Latina, utilizam esse método: Brasil, Colômbia, Equador, Guatemala, México e Peru.

¹²⁷ Luiz Villela e Michael Jorrot (2010) aduzem que utilizam esse método na América Latina: Argentina e Chile.

¹²⁸ Conforme salienta Henriques (2010, p. 87), na ausência de um incentivo tributário, com a consequente incidência de uma tributação mais elevada, é previsível que o comportamento dos contribuintes seja alterado, fato que poderá levar, até mesmo, a um não incremento da receita tributária. No mesmo sentido é o pensamento de Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (2000, p. 53), que destaca o seguinte: “*Também a eliminação de gastos tributários pode afetar a atividade econômica, refletindo-se sobre a arrecadação tributária. Além disso, deve-se mencionar o efeito interativo entre impostos pelo qual um incentivo fiscal aplicado para um tributo pode afetar a arrecadação de outro.*”

2.4.3 Integração dos Incentivos Tributários no Processo Orçamentário

Como já foi dito, a responsabilidade e a transparência na gestão fiscal impõem a identificação dos benefícios e incentivos, assim como sua efetiva quantificação. Nada obstante, somente com a integração do gasto tributário no processo orçamentário é possível uma completa análise dos benefícios e incentivos tributários e sua adequada comparação com gastos diretos, de forma que a sociedade, além de ter pleno conhecimento dessas situações, possa analisar sua eficiência como instrumento das políticas públicas.

Embora não haja um padrão internacional de integração dos gastos tributários nos processos orçamentários, existem três formas mais comuns pelas quais essa integração se dá (D'OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 151/161)¹²⁹.

Uma primeira forma é a publicação autônoma de um relatório de gastos tributários. Documento oficial, porém de natureza meramente informativa e completamente desvinculado do orçamento público. Apesar de conferir maior transparência aos efeitos financeiros dos incentivos e benefícios tributários, em virtude de não possuir ligação com o orçamento público, o referido relatório não possibilita que, no processo de fixação de despesas públicas, sejam consideradas suas eventuais exclusões ou substituição por gastos diretos (HENRIQUES, 2010, p. 92).

Diversos países publicam relatórios oficiais de gastos tributários. Podem ser citados como exemplo: Austrália, Áustria, Holanda e Grã-Bretanha, dentre outros (D'OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 157).

Uma segunda forma de integração dos gastos tributários no processo orçamentário se dá por intermédio de um relatório de gastos tributários apresentado em anexo à peça orçamentária. Nesse sistema, o Poder Executivo apresenta junto com a proposta de lei orçamentária a descrição dos benefícios e incentivos tributários e sua estimativa financeira. Essa fórmula permite a comparação dos gastos tributários com as despesas a serem aprovadas, possibilitando uma maior discussão dos gastos públicos à luz das prioridades democráticas (HENRIQUES, 2010, p. 92)¹³⁰.

¹²⁹ No mesmo sentido é o pensamento de Elcio Fiori Henriques (2010, p. 92/96).

¹³⁰ Como já dito, "O Código de Boas práticas para a Transparência Fiscal do Fundo Monetário Internacional (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2007)" determina que entre a

Diversos países já adotam essa fórmula, anexando o relatório de gastos tributários à peça orçamentária. Podem ser citados como exemplo: Bélgica, Brasil, Portugal, Finlândia, França, Espanha e Estados Unidos¹³¹ (D'OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 160).

Uma terceira fórmula de integrar o gasto tributário ao processo orçamentário consiste em uma integração total do custo dos incentivos e benefícios tributários no orçamento público, de forma a submetê-los aos mesmos ritos das despesas públicas convencionais. Essa terceira fórmula é conhecida como *orçamento integrado* (D'OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 159).

Nesse sistema, os gastos tributários constariam da peça orçamentária, mais precisamente no campo das receitas. No entanto, os citados gastos figurariam com sinal negativo, ou seja, seriam subtraídos da receita prevista. Em virtude das dificuldades para sua implementação, essa forma de integração não é adotada por nenhum ordenamento jurídico (HENRIQUES, 2010, p. 95).

documentação orçamentária estejam incluídos os gastos tributários, conforme se vê na seguinte passagem:

3.1.3 Statements describing the nature and fiscal significance of central government tax expenditures, contingent liabilities, and quasi-fiscal activities should be part of the budget documentation, together with an assessment of all other major fiscal risks. Em tradução livre: Os documentos referentes à natureza e ao conteúdo dos gastos tributários, passivos contingentes e atividades para-fiscais devem fazer parte da documentação do orçamento, juntamente com uma avaliação de todos os outros riscos fiscais importantes.

¹³¹ O caso norte-americano tem algumas peculiaridades, quais sejam: a) os gastos tributários são classificados com os mesmos códigos de programação das despesas orçamentárias convencionais (PUREZA, 2007, p. 05). b) somente são discriminados os gastos tributários relacionados ao imposto de renda (PUREZA, 2007, p. 06) c) não contempla gastos tributários inferiores a 5 milhões de dólares (HENRIQUES, 2010, p. 94).

3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Incentivos Tributários, Princípio da Transparência e a Responsabilidade na Gestão Fiscal

Consoante Sérgio André Rocha (2013, p. 16/17), com a superação dos paradigmas da sociedade industrial, emerge o conceito de sociedade de risco¹³². Nessa nova era, segundo o referido autor, os riscos passam a transcender em muito a individualidade das pessoas e até das comunidades, trasmudando-se em riscos mundiais ou globais, e que decorrem, em sua grande maioria, da própria ação do homem.

O Estado da sociedade de risco, conforme destacado por Ricardo Lobo Torres (2001), caracteriza-se por algumas notas especialmente relevantes: a ambivalência¹³³, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições do Estado e da própria sociedade.

Essa nova era marca uma ruptura com os modelos até então existentes. Com efeito, o Estado Fiscal Social, de caráter altamente intervencionista no campo econômico e social, que se agigantou para fazer jus às crescentes despesas sociais, mostrou-se ineficiente social e economicamente, bem como altamente deficitário. Em razão disso, as últimas décadas do século XX foram marcadas por discussões e iniciativas que buscaram redefinir o papel do Estado nos campos político, econômico e social.

Responsabilidade, equilíbrio e transparência na gestão das contas públicas assumem vital importância, figurando como principais instrumentos para a redução do déficit público e para uma gestão fiscal equilibrada e eficiente, capaz de superar

¹³² Conforme já se disse, de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro (2009, p. 28), a expressão sociedade de risco foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, após o acidente nuclear de Chernobyl. Serve para designar os dias atuais, onde os maiores perigos experimentados pela humanidade são resultado de efeitos colaterais de seus próprios atos, o que acaba gerando uma grande imprevisibilidade quanto às medidas adotadas, assim como um enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado.

¹³³ Zigmunt Bauman (1999, p. 9/11) define a ambivalência como uma desordem específica da linguagem, que ocorre quando é possível atribuir a um objeto ou evento mais de uma categoria ou nomenclatura. Trata-se de um aspecto normal da linguagem. Uma situação pode ser classificada como ambivalente quando o objeto ou evento não pertence a qualquer das classes linguisticamente discriminadas ou pode ser enquadrada em mais de uma classe. A ambivalência, segundo o autor, gera uma sensação de profundo desconforto e de indecisão, irresolução e perda do controle.

as ambivalências que caracterizam esse modelo de Estado (Estado da Sociedade de Risco).

Esse novo formato de Estado começou a ser desenhado no final dos anos de 1970, por meio de reformas fiscais e orçamentárias em diversos países desenvolvidos (DE OLIVEIRA, 2013, p. 43). O menor tamanho, quando comparado ao modelo anterior, e a pontual intervenção na economia e sociedade são traços comuns desse novo modelo. No entanto, sua característica mais importante, no que tange ao desenvolvimento do presente trabalho, é a constante busca pelo equilíbrio financeiro ou das contas públicas.

De acordo com o magistério de Ricardo Lobo Torres (2001), a transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, cujo conteúdo sinaliza que a atividade financeira do Estado deve se desenvolver de forma clara, aberta e simples. A transparência deve balizar a atividade de elaboração e gestão do orçamento, bem como pautar toda a atuação estatal. Ainda segundo o referido autor, a transparência é o princípio mais adequado para superar as ambivalências da sociedade de risco, pois permite o conhecimento das causas e efeitos dos riscos sociais¹³⁴.

Ao lado da transparência na gestão fiscal, assume vital importância a ideia de responsabilidade e equilíbrio na gestão das contas públicas. O princípio da responsabilidade possui estreita relação com a transparência, podendo ser associado à ideia anglo-americana de *accountability*. Seu sentido aproxima-se do conceito de responsabilidade pela eficiência na gestão dos recursos públicos (TORRES, 2001). Essenciais para o conhecimento e controle dos riscos¹³⁵, transparência e responsabilidade emergem, no Estado da sociedade de risco, como princípios ordenadores da atividade financeira do Estado.

Sem embargo da importância de outros documentos, sem dúvida nenhuma, o *Budget Enforcement Act* (Estados Unidos, 1990), o *Tratado de Maastricht* (União Europeia, 1992) e o *Fiscal Responsibility Act* (Nova Zelândia, 1994), são documentos históricos, carregados de simbolismo, que representam bem essa mudança de paradigmas. Embora possuam diferenças quanto à forma, possuem

¹³⁴ A transparência na atividade fiscal também permite uma maior participação dos administrados na gestão da coisa pública, possibilitando, outrossim, a ampliação do controle do Poder Público pela sociedade (ROCHA, 2013, p. 41).

¹³⁵ Ricardo Lobo Torres (2001) atribui o risco fiscal na atividade financeira do Estado ao descontrole orçamentário, à gestão irresponsável de recursos públicos e a corrupção dos agentes do Estado.

uma espinha dorsal comum, que estabelece metas, limites e restrições aos gastos públicos (MILESKI, 2011, p. 81).

Na mesma linha, de forma rápida e contínua, dispositivos legislativos referentes à responsabilidade fiscal espalharam-se pelo mundo, com diversos países editando normas jurídicas dessa espécie¹³⁶. Como exemplos, podem ser citados os seguintes países: Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, Áustria, Bélgica, Nova Zelândia, Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Equador e México (ABRAHAM, 2013, p. 296).

Esse novo tipo de organização do Estado impôs uma nova leitura dos incentivos tributários, no tange à sua utilização, concessão e controle, de forma a compatibilizá-los com o necessário equilíbrio financeiro¹³⁷ e a transparência na gestão fiscal, bem como permitir a mensuração de seus efeitos e sua submissão ao escrutínio legislativo (HENRIQUES, 2010, p. 101).

De fato, ao tempo do Estado Social, mais especificamente durante os anos de 1950 a 1970, inúmeros países (incluindo o Brasil) baseavam sua política fiscal na ideia de desenvolvimento pautado no dinheiro do Estado, concedendo incentivos tributários de forma desequilibrada e irresponsável, fato que, certamente, contribuiu para a crise do Estado Fiscal Social e impôs mudanças nos paradigmas então vigentes (TORRES, 2007, p. 327/328).

Conforme foi mencionado anteriormente, as primeiras experiências destinadas a integrar os incentivos tributários ao processo orçamentário ocorreram na década de 1970. A integração dos efeitos financeiros dos incentivos tributários no processo orçamentário confere maior equilíbrio e transparência à política de concessão dessa espécie de desoneração, permitindo a análise de sua eficiência, assim como sua comparação com os gastos diretos.

¹³⁶ Ricardo Lobo Torres ressalta (2005a, p. 241/242) que alguns organismos supranacionais, tais como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, também têm encampado a luta por maior transparência na gestão fiscal, editando documentos como o “*Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles*” (1998, FMI), que consagra a transparência e a responsabilidade na gestão fiscal como requisitos para uma gestão fiscal apropriada.

¹³⁷ Antônio Carlos Costa D’Ávila Carvalho Junior (2012, p. 50) defende a possibilidade de a política fiscal gerar *déficits*, que seria algo inerente à sua atuação, assim como à função econômica do orçamento, contudo, ressalva que esse novo modelo de Estado não permite uma atuação fiscal desequilibrada, irresponsável e sem planejamento.

3.2 Incentivos Tributários na Constituição Brasileira

No Brasil, durante as décadas de 1960 e 1970, os incentivos tributários foram concedidos livremente, sem qualquer controle jurídico dos seus efeitos sobre as finanças públicas (HENRIQUES, 2010, p. 100)¹³⁸. Tal situação, por óbvio, contribuiu bastante para a situação de descontrole e desequilíbrio fiscal vivenciada pelo Brasil até os anos de 1990.

A Constituição Federal de 1988 inseriu no ordenamento jurídico brasileiro diversos dispositivos relacionados à concessão, limites e controle dos incentivos tributários, permitindo, pela primeira vez na história brasileira, maior responsabilidade, equilíbrio e transparência na utilização dessa espécie de desoneração tributária¹³⁹.

Sem embargo da indiscutível importância de todos os dispositivos que, de uma forma ou de outra, tratam de incentivos tributários¹⁴⁰, tratar-se-á, a partir de agora, dos principais dispositivos constitucionais relacionados à matéria. Esses dispositivos constituem algo como a espinha dorsal dos incentivos tributários na Constituição Federal de 1988.

¹³⁸ A concessão desregrada e a falta de controle sobre os incentivos tributários eram, em grande medida, uma decorrência lógica das ideias econômicas e políticas que predominavam nesse momento histórico. Com efeito, como bem destacado pelo por Ricardo Lobo Torres (2007, p. 327), existia a convicção de que os incentivos tributários conduziam ao desenvolvimento econômico, o qual possuía lugar de destaque entre os princípios jurídicos e econômicos da época.

¹³⁹ A preocupação do Constituinte não se limitou somente aos incentivos tributários a serem concedidos a partir da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, abrangendo também àqueles que já haviam sido concedidos antes da nova disciplina constitucional. Nesse sentido, é o teor do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determinou a reavaliação de todos os “incentivos fiscais” (incentivos tributários, financeiros e creditícios) em vigor quando do advento da nova ordem constitucional, considerando revogados os incentivos que não fossem confirmados por Lei. Veja-se o dispositivo legal:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.”

¹⁴⁰ Em uma enumeração, que não tem pretensão de ser exaustiva, mas meramente exemplificativa, podem ser citados alguns dispositivos constitucionais que tratam de incentivos tributários: art. 43, §2º, III; art. 151, I e III; art. 170, IX; art. 174; art. 179; art. 187, I; art. 195, §§ 7º e 8º e art. 40 do ADCT.

3.2.1 Necessidade de Lei Específica e Exclusiva Para Instituição de Incentivos Tributários (Art. 150, §6º, CF/88).

A exigência de lei para a concessão de incentivos tributários é algo que decorre naturalmente do princípio da legalidade tributária, eis que a concessão dessa espécie de desoneração tributária implica em alteração da conformação jurídica do tributo, matéria cuja normatização, em nosso ordenamento jurídico, deve se dar por intermédio de lei (art. 150, I, CF/88 e art. 97 do CTN¹⁴¹).

Nada obstante, não se pode negar a importância da norma que se extrai do artigo 150, §6º, da CF/88¹⁴². Em primeiro lugar, porque a exigência de lei formal¹⁴³ específica impede que a concessão de incentivos tributários seja objeto de delegação ao Poder Executivo¹⁴⁴.

¹⁴¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

¹⁴² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

¹⁴³ Embora não exista vedação normativa expressa (constitucional ou legal), conforme será visto mais a frente, o Tribunal de Contas da União (TCU) expediu recomendação ao Poder Executivo Federal para que não institua incentivos tributários através de Medidas Provisórias.

¹⁴⁴ No mesmo sentido é o posicionamento do STF, conforme se vê na MC ADI 1296 (Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995) e ADI 3462. Nessa última ADI, cuja relatoria coube à Min. Carmen Lúcia, foi declarada a inconstitucionalidade de lei paraense que autorizava a concessão de anistia e remissão, na forma prevista em regulamento. Considerou-se que o dispositivo atacado configurava ilegítima delegação ao Chefe do Poder Executivo de tema inserido na esfera de atuação do Poder Legislativo (ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, Publicação 15-02-2011).

Em segundo lugar, porque, o constituinte, preocupado com a moralidade, responsabilidade, transparência e equilíbrio das finanças públicas, estabeleceu expressamente a necessidade de que a matéria seja objeto de lei específica e exclusiva¹⁴⁵, de forma a evitar, por exemplo, que isenções ou figuras análogas sejam aprovadas no bojo de leis que tratem de assuntos diversos, sem o devido controle e a atenção legislativa (AMARO, 2013, p. 137).

Dessa forma, para a concessão de um incentivo tributário não se exige somente lei editada pelo ente titular da competência impositiva. É preciso mais. É necessária a existência de uma lei exclusiva, que trate da matéria ou do tributo. O objetivo do dispositivo foi afastar prática comum e deletéria de nossos parlamentos, onde alguns parlamentares incluíam dispositivos relacionados à remissão ou anistia (por exemplo) em projetos de lei que tratavam de outras matérias.

Conforme salientado por Andrei Pitten Velloso (2012, p. 343), tal prática (que dá ensejo às chamadas “caudas legislativas”) prejudica o debate parlamentar que deve envolver o tema, podendo, até mesmo, dar ensejo a uma modalidade de barganha político-legislativa, consistente no condicionamento da aprovação de algumas matérias ao deferimento de determinados privilégios tributários.

Embora também esteja prevista em outros textos constitucionais, a exigência de lei para a concessão de incentivos tributários tem tratamento um pouco diverso em outros países, como, por exemplo, Portugal (PORTUGAL, 1976) e Espanha (ESPANHA, 1978) (art. 133.3 da Constituição Espanhola de 1978: *“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*¹⁴⁶ e art. 103.2 da Constituição Portuguesa de 1976: *“Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”*).

¹⁴⁵ Nessa linha, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Joaquim Barbosa, tem passagem que merece ser citada: *“A norma em exame tem papel muito bem definido no Sistema Constitucional Tributário. Seu objetivo é impedir que a apreciação legislativa de matéria de grande importância às finanças públicas – exoneração tributária – reste prejudicada ou ofuscada pelo artifício de sua inclusão em projeto de lei que verse, preponderantemente, sobre outras matérias de menor importância ou mesmo triviais. O mecanismo protege o exercício da função Legislativa, ao evitar que a concessão do benefício fiscal ou da isenção fique camuflado e passe despercebido durante a apreciação dos órgãos legislativos”* (ADI 4033, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, publicação 07-02-2011) .

¹⁴⁶ Tradução livre: *“Todo beneficio fiscal que afete os tributos do Estado deverá estabelecer-se em virtude de lei.”*

A comparação entre os dispositivos que tratam da matéria em Portugal, Espanha e Brasil revela que o constituinte brasileiro enumerou algumas formas por meio das quais os incentivos tributários se manifestam (isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão), enquanto que o constituinte português e o espanhol fizeram menção genericamente à expressão “benefícios fiscais”¹⁴⁷.

Além disso, ao contrário do disposto na Constituição brasileira de 1988, os textos constitucionais de Portugal e Espanha não exigem edição de lei específica e exclusiva para o tratamento da matéria. Essa situação se explica facilmente pelo nefasto hábito (comum no parlamento brasileiro) de se incluir, de forma camuflada, dispositivos legais concedendo, por exemplo, anistia ou remissão. Tal prática, nitidamente incompatível com o regime republicano democrático, dificultava sobremaneira o conhecimento e controle dos incentivos tributários, assim como contribuía para a desordem e desequilíbrio das finanças públicas.

Muito embora a lei seja o veículo normativo exigido para a concessão de incentivos tributários, é possível que o legislador, quando da edição desse diploma normativo, utilize cláusulas gerais, tipos e conceitos jurídicos indeterminados, como forma de viabilizar e aperfeiçoar as intervenções que se exigem da administração pública hodiernamente¹⁴⁸, especialmente no campo da extrafiscalidade.

Também é importante mencionar que os incentivos tributários no campo do ICMS exigem procedimento diferenciado, conforme se vê da leitura dos artigos 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988 c/c arts. 1º e 2º, da LC 24/75¹⁴⁹, que exigem a celebração e ratificação de convênio pelos Estados integrantes da federação para a concessão e revogação dessa espécie desonerativa.

¹⁴⁷ Veja que a não inclusão no dispositivo constitucional de institutos como a alíquota zero, a moratória e o parcelamento pode levar a algumas controvérsias quanto à submissão ou não desses institutos ao dispositivo constitucional. Parece, no entanto, que a correta interpretação do dispositivo constitucional deve privilegiar a moralidade, transparência, isonomia e solidariedade, exigindo-se lei para a instituição de quaisquer benefícios e incentivos tributários.

¹⁴⁸ Embora a maior parte da doutrina jurídica brasileira (por todos, conferir Alberto Xavier, 2002, p. 17/34) considere que a legalidade tributária tem um conteúdo específico, que consiste em uma reserva absoluta de lei ou estrita legalidade (ou mesmo tipicidade da tributação), no presente trabalho, segue-se a linha defendida, dentre outros, por José Marcos Domingues (2008, p. 63) e Sérgio André Rocha (2008, p. 249/253), que sustentam a possibilidade da utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e tipos pelo direito tributário.

¹⁴⁹ De acordo com a Lei Complementar nº 24/75 (art. 1º e art. 2º), os incentivos tributários de ICMS serão concedidos e revogados através de convênio celebrado e ratificado pelos Estados.

Por último, não se pode olvidar que os incentivos tributários no campo do ISS também possuem disciplina específica, qual seja: Lei Complementar deve regular a forma e as condições da concessão e revogação dessa espécie de desoneração tributária (Art. 156, §3º, III, da Constituição Federal de 1988).

Nessa linha, é essencial destacar que enquanto a Lei Complementar não disciplinar o disposto no inciso III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o ISS terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (art. 88, I e II, do ADCT da Constituição Federal de 1988).

3.2.3 Transparência Fiscal e a Integração dos Incentivos Tributários ao Processo Orçamentário (Art. 165, §6º, CF/88)

Já se mencionou que transparência, equilíbrio e responsabilidade na gestão das finanças públicas têm importância fundamental no modelo de Estado que emergiu após o Estado Social. Dentro desse contexto, ganha importância o conceito de “*tax expenditures*” ou gastos tributários, que, correspondem à expressão financeira (ou orçamentária) quantitativa dos benefícios e incentivos tributários concedidos pelo Estado (D’OLIVEIRA MARTINS, 2004, p. 171).

Trata-se de um conceito de natureza financeira, que tem sido disseminado pelos ordenamentos jurídicos dos mais diversos países. Tal conceito permite a integração dos custos referentes aos incentivos e benefícios tributários ao processo orçamentário, possibilitando maior transparência, equilíbrio e controle desses institutos, bem como uma análise mais apurada de sua legitimidade e eficiência¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Como bem observaram as autoras espanholas María Campos Fernández e María Amparo Grau Ruiz, em uma sociedade democrática, é preciso saber com exatidão com quanto cada um contribui para a manutenção do Estado, razão pela qual se impõe conhecer os incentivos e benefícios fiscais em vigor. Nesse sentido, confira-se a seguinte passagem: (...) “*en una Hacienda democrática es necesario conocer con exactitud y con la máxima transparencia la contribución de cada sector económico, cada grupo social y cada actividad a la satisfacción de los gastos públicos conforme su capacidad económica, lo que es posible determinando la tributación efectiva (y no la puramente nominal o legal) de los mismos; por ello, es necesario conocer cuánto dejan de pagar em virtude de un beneficio fiscal cualquiera.*” Em uma tradução livre: “(...) em um Estado democrático é necessário conhecer com exatidão e com a máxima transparência a contribuição de cada setor econômico, cada grupo social e cada atividade para a satisfação dos gastos públicos

Seguindo essa linha, não se pode deixar de reconhecer a importância da norma jurídica que se extrai do artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988¹⁵¹. Tal dispositivo determina que o projeto de lei orçamentária de todos os entes da federação se faça acompanhar de um relatório (ou demonstrativo) regionalizado dos efeitos, sobre as receitas e despesas, decorrentes dos benefícios e incentivos de natureza financeira, tributária e creditícia.

Trata-se de dispositivo inédito na história do ordenamento jurídico brasileiro, que objetiva¹⁵² integrar os gastos com benefícios e incentivos tributários ao processo orçamentário, conferindo maior transparência, equilíbrio, responsabilidade e controle à utilização dessas espécies de desoneração tributária.

Rápida leitura do dispositivo constitucional revela que não se está diante de um modelo de orçamento integrado, na forma idealizada por Stanley Surrey, onde os benefícios e incentivos tributários devem ser objeto de escrutínio na própria peça orçamentária. De fato, o dispositivo constitucional prescreve que o projeto de lei orçamentária “*será acompanhado de demonstrativo regionalizado*”. Tal demonstrativo, portanto, *acompanha* a peça orçamentária (em anexo), dela não fazendo parte. O referido demonstrativo possui, portanto, caráter estritamente informativo (HENRIQUES, 2010, p. 114).

Assim como o Brasil, diversos países integram os benefícios e incentivos tributários através de relatório anexo ao projeto de lei orçamentária. Como exemplo, podem ser citados os seguintes países: França¹⁵³, Portugal¹⁵⁴ e Espanha¹⁵⁵ (MARTINS, 2004, p. 160).

conforme sua capacidade econômica, o que é possível determinando a tributação efetiva (e não a puramente nominal ou legal) dos mesmos; por isso, é necessário conhecer quanto deixam de pagar em virtude de um benefício fiscal qualquer (2007, p. 85)”

¹⁵¹ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

¹⁵² Nessa linha também é o entendimento de Élcio Fiori Henriques (2010, p. 113), como se vê na seguinte passagem: “O objetivo do dispositivo é claramente dar visibilidade às despesas governamentais que não constam nos orçamentos fiscal, da seguridade social e dos investimentos das estatais, levando a uma plena compreensão e mensuração dos gastos governamentais efetuados indiretamente. Este objetivo é atingido com a discriminação, em um relatório anexo ao projeto de lei orçamentária, de todos os valores de receitas renunciados por meio de benefícios fiscais, financeiros e creditícios”.

¹⁵³ Nesse sentido, conferir *Loi Organique n° 2001/692*, art. 51.4 (FRANÇA, 2001):
“Art. 51. Sont joints au projet de loi de finances de l’année :

Muito embora o dispositivo constitucional seja bastante claro, impõem-se alguns esclarecimentos quanto ao seu conteúdo e alcance, tarefa a qual serão dedicadas algumas linhas a partir de agora.

Em primeiro lugar, como bem destacado por Ives Gandra da Silva Martins (1991, p. 234/235), a redação do dispositivo constitucional não foi das mais técnicas. Por certo, se a expressão “*benefícios de natureza tributária*” foi utilizada de forma ampla, neles já estariam incluídas as isenções, razão pela qual a repetição constante do dispositivo constitucional não se justifica. Por outro lado, se a expressão “*benefícios de natureza tributária*” foi utilizada de forma restrita, deveriam ser discriminados todos os tipos de incentivos e benefícios tributários, e não apenas as isenções, remissões e anistias. Em outras palavras: o constituinte ficou no meio do caminho entre um dispositivo genérico e específico.

Nada obstante, parece mais correto entender que o dispositivo constitucional deve ser aplicado a todos os incentivos e benefícios tributários, interpretando-se a menção a “*(...) isenções, anistias, remissões (...)*” como uma enumeração exemplificativa das possíveis formas pelas quais se manifestam os incentivos e benefícios de natureza tributária.

Em segundo lugar, o dispositivo constitucional exige mais do que um mero relatório dos incentivos e benefícios de natureza tributária, determinando que sejam relacionados também os efeitos dos benefícios financeiros e creditícios concedidos

(...)^{4º} *Une annexe explicative analysant les prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales;*

Tradução livre: Art. 51. São partes do projeto de lei orçamentária anual:

4º Um anexo explicativo analisando as previsões de cada receita orçamentária e apresentando as despesas fiscais.

¹⁵⁴ Nesse sentido, o artigo 106.3, “g”, da Constituição Portuguesa de 1976 (PORTUGAL, 1976) :

“Art. 106.

3. A proposta de Orçamento é acompanhada de relatórios sobre:

(...)

g) Os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante.”

¹⁵⁵ Nesse sentido, conferir o artigo 37.2, “i”, da Lei espanhola 47/2003 (ESPANHA, 2003) :

“Art. 37.

2. Al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se acompañará la siguiente documentación complementaria:

(...)

i) Una memoria de los beneficios fiscales”.

Em tradução livre:

“Art. 37.

2. O projeto de Lei de Orçamento do Estado será acompanhado da seguinte documentação complementar: i) Uma memória dos benefícios fiscais.”

pelo Estado¹⁵⁶. Percebe-se, portanto, que a imposição constitucional vai muito além da mera exigência de apresentação de um demonstrativo de gastos tributários, porque, como visto antes, o conceito de gasto tributário está ligado somente aos benefícios e incentivos tributários, não abarcando os incentivos e benefícios financeiros e creditícios.

No que tange aos benefícios financeiros e creditícios, como bem destacado por Élcio Fiori Henriques (2010, p. 115), o que se pretende é que o demonstrativo retrate efetivamente o benefício concedido. Em outras palavras: o citado demonstrativo não deve repetir os valores constantes do orçamento de despesas, mas sim esmiuçar o conteúdo dessas despesas, esclarecendo, por exemplo, a diferença entre o preço pago pelo Estado na aquisição de produtos agrícolas (rubrica que já deve constar do orçamento de despesas) e o preço praticado pelo mercado, ou seja, o demonstrativo deve retratar na realidade quanto do preço pago pelo Estado foi de benefício financeiro.

Em terceiro lugar, o mandamento constitucional determina que o demonstrativo apresente os “efeitos” de forma regionalizada, mas silencia a respeito de como deve ser feita a respectiva divisão geográfica. Em nível federal, parece razoável sustentar que essa divisão deve seguir a tradicional divisão geográfica brasileira entre as regiões sul, sudeste, centro-oeste, norte e nordeste (HENRIQUES, 2010)¹⁵⁷.

Em quarto lugar, muito embora possuam algumas características em comum, especialmente a indicação do montante dos gastos tributários, não se deve confundir o demonstrativo do artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988 com o “*demonstrativo da estimativa e da compensação da renúncia de receita*”, que deve

¹⁵⁶ Podem ser citados como benefícios creditícios: os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos estatais a custos inferiores aos praticados pelo mercado nas mesmas situações, como por exemplo, um financiamento concedido ao setor agrícola, no âmbito do Programa Nacional de Agricultura Familiar – Pronaf. Como benefícios financeiros, podem ser citados: a aquisição de produtos agropecuários a preços superiores àqueles praticados pelo mercado, de forma a garantir uma política de preço mínimo aos agricultores; e, a concessão de subsídios diretos, como por exemplo, as subvenções concedidas a consumidores de energia elétrica de baixa renda e os subsídios concedidos aos beneficiários de programas de habitação social (como o “Minha Casa Minha Vida”). Os exemplos foram retirados da obra do professor Weder de Oliveira (2013, p. 681).

¹⁵⁷ O demonstrativo que acompanhou o Projeto de Lei Orçamentária Anual da União para 2014 seguiu essa divisão geográfica, conforme se pode perceber das informações complementares do Projeto de Lei 09/2013. Lei Orçamentária da União para 2014. Informações Complementares ao Projeto de Lei Orçamentária 2014 - Volume II - Incisos VIII a XI (BRASIL, 2013f).

acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, previsto expressamente pelo artigo 4º, §§ 1º e 2º, V, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) ¹⁵⁸.

Com efeito, o principal objetivo do “*demonstrativo da estimativa e da compensação da renúncia de receita*” não é analisar os efeitos dos benefícios e incentivos tributários sobre as receitas, mas sim demonstrar como a renúncia de receita decorrente de benefícios e incentivos tributários será compensada (DE OLIVEIRA, 2013, p. 682/683).

Nesse sentido, veja que é muito comum que existam diferenças entre os valores previstos ou estimados no demonstrativo que deve acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 4º, §§ 1º e 2º, V, da LC 101/2000), e os valores previstos ou estimados no demonstrativo que deve acompanhar a Lei Orçamentária Anual (art. 165, §6º, da Constituição Federal de 1988) ¹⁵⁹.

Em quinto lugar, não se deve olvidar que o dispositivo constitucional deve ser seguido por todos os entes da Federação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem encaminhar o projeto de lei orçamentária anual acompanhada do citado demonstrativo (HENRIQUES, 2010, p. 113).

Na esfera federal, para o ano de 2014¹⁶⁰, a União cumpriu o mandamento constitucional, fazendo acompanhar o Projeto de Lei Orçamentária Anual nº 09/2013 (Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2014) dos demonstrativos de renúncias de

¹⁵⁸ “Art. 4o A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição e: (...)

§ 1o Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2o O Anexo conterá, ainda:

(...)

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.”

¹⁵⁹ Nessa linha, conferir o montante dos gastos tributários indicados no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2014 (aproximadamente R\$ 238.000.000,00) e o montante dos gastos tributários indicados no Projeto de Lei Orçamentária da União para 2014 (aproximadamente R\$ 249.000.000,00). Valores obtidos em Projeto de Lei 02/2013. Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2014. Estimativa de Renúncia de Receitas. Anexos IV.10.1, IV.10.2 e IV.11 – Renúncia de Receitas - 2014 a 2016 (BRASIL, 2013e) e Projeto de Lei 09/2013. Lei Orçamentária da União para 2014. Demonstrativo previsto pelo artigo 165, §6º, da CF/88 – Informações Complementares ao Projeto de Lei orçamentária 2014 - Volume II - Incisos VIII a XI (BRASIL, 2013f).

¹⁶⁰ De acordo com informações do Tribunal de Contas da União (TCU), por diversos anos, a União Federal não cumpriu adequadamente tal dispositivo. Esse item será novamente abordado na seção destinada a analisar o controle dos incentivos tributários exercido pelo Tribunal de Contas.

receita, conforme é possível perceber do sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Os citados demonstrativos apresentam (de forma regionalizada) os benefícios e incentivos tributários em vigor, separando-os por setor / função orçamentária, tributo, função ou finalidade, valor estimado, prazo de vigência, dispositivo legal, percentual sobre a arrecadação e sobre gastos tributários¹⁶¹.

Responsável por aproximadamente um terço do PIB nacional¹⁶², o governo do Estado de São Paulo encaminhou o Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2014 (Projeto de Lei nº 686/2013) juntamente com um demonstrativo dos efeitos sobre as receitas e despesas, na forma exigida pelo artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988, conforme se pode constatar da página eletrônica da Assembleia Legislativa de São Paulo¹⁶³.

Embora faça remissão ao artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988, o referido demonstrativo não apresenta divisão regionalizada dos benefícios e incentivos concedidos, tampouco identifica os setores beneficiados e o tipo de benefício e / ou incentivo concedido, limitando-se a apresentar uma estimativa de valores para as desonerações de IPVA e ICMS. Em outras palavras: O governo de São Paulo não cumpriu adequadamente o mandamento constitucional.

O Estado de Minas Gerais, responsável pela terceira economia nacional¹⁶⁴, pode se orgulhar de ter encaminhado, junto com o Projeto de Lei Orçamentária anual de 2014, um detalhado demonstrativo de efeitos sobre as receitas e despesas decorrentes dos benefícios e incentivos de natureza tributária.

Rápida consulta ao Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2014, disponível no sítio eletrônico da Secretaria de Planejamento de Minas Gerais¹⁶⁵, revela que o

¹⁶¹ Lei Orçamentária da União para 2014. Projeto de Lei 09/2013. Demonstrativo previsto pelo artigo 165, §6º, da CF/88 – Informações Complementares ao Projeto de Lei orçamentária 2014 - Volume II - Incisos VIII a XI (BRASIL, 2013f).

¹⁶² Conforme informações de “Contas Regionais do Brasil 2010” – IBGE - Produto Interno Bruto, participação no PIB e variação nominal do PIB - 2002 a 2010 e Participação dos Estados no PIB 2002 a 2010 (IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011).

¹⁶³ Projeto de Lei 686/2013. Demonstrativo Dos Efeitos, Sobre As Receitas E Despesas, Decorrentes De Isenções, Anistias, Remissões, Subsídios E Benefícios De Natureza Financeira, Tributária E Creditícia (ESTADO DE SÃO PAULO, 2013a, p. 693).

¹⁶⁴ Conforme informações de “Contas Regionais do Brasil 2010” – IBGE - Produto Interno Bruto, participação no PIB e variação nominal do PIB - 2002 a 2010 e Participação dos Estados no PIB 2002 a 2010 (IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011).

¹⁶⁵ Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2014 do Estado de Minas Gerais – Demonstrativo Regionalizado dos efeitos, sobre as receitas e despesas, decorrentes dos benefícios fiscais.

referido Projeto de Lei foi encaminhado acompanhado de um demonstrativo que indica os benefícios e incentivos tributários de forma regionalizada, por tributo, tipo de benefício ou incentivo concedido e setor econômico beneficiado, apontando ainda, o percentual dessas desonerações sobre as receitas correntes e tributárias.

Quarto maior PIB nacional¹⁶⁶, O Estado do Rio Grande do Sul também cumpriu (em parte) o mandamento constitucional. Conquanto não tenha apresentado um demonstrativo regionalizado, o Projeto de Lei Orçamentária Anual foi acompanhado de demonstrativos das desonerações tributárias vigentes no Estado, que indicaram os valores estimados de incentivos e benefícios tributários por tributo, tipo de desoneração, finalidade, dispositivo legal e seus percentuais sobre a arrecadação potencial. Além disso, o Projeto de Lei também restou acompanhado de demonstrativos com as séries históricas das desonerações tributárias no Estado do Rio Grande do Sul desde 2003¹⁶⁷.

Embora não faça remissão ao artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988, o Projeto de Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro¹⁶⁸ para 2014 também se fez acompanhar de uma espécie de demonstrativo que retrata os benefícios e incentivos de natureza tributária em vigor. Trata-se de demonstrativo conhecido como *“Demonstrativo Regionalizado de Fomento às Atividades Econômicas”*, onde são relacionados os benefícios e incentivos tributários em vigor, de forma regionalizada, por setor de atividade econômica, dispositivo legal, prazo e valor estimado¹⁶⁹.

Anexos do Orçamento aprovados pela Assembleia Legislativa de Minas Gerais – Volume I – (ESTADO DE MINAS GERAIS, 2013b, p. 149/167).

¹⁶⁶ Conforme informações de “Contas Regionais do Brasil 2010” – IBGE - Produto Interno Bruto, participação no PIB e variação nominal do PIB - 2002 a 2010 e Participação dos Estados no PIB 2002 a 2010. (IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011)

¹⁶⁷ Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2014. Projeto de Lei nº 242/3013. Anexo I. Desonerações Fiscais Rio Grande do Sul. (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2013b, p. 102/124)

¹⁶⁸ O Estado do Rio de Janeiro ocupa o 2º (segundo) lugar dentre os maiores PIB's do Brasil, conforme informações de “Contas Regionais do Brasil 2010” – IBGE - Produto Interno Bruto, participação no PIB e variação nominal do PIB - 2002 a 2010 e Participação dos Estados no PIB 2002 a 2010 (IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011).

¹⁶⁹ Projeto de Lei Orçamentária Anual do Estado do Rio de Janeiro para 2014. Projeto de Lei 2505/2013. LOA 2014 Volume I. Demonstrativo regionalizado de fomento às atividades econômicas (ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2013b, p. 35/55).

Diante desses dados, é possível afirmar que os governos responsáveis pelos orçamentos da União Federal, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul cumpriram (pelo menos para 2014) o mandamento constitucional de encaminhar, em anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual, demonstrativo com a estimativa dos incentivos e benefícios tributários em vigor em seus territórios.

Por último, muito embora não exista um modelo padronizado ou uma imposição constitucional que determine o conteúdo mínimo do demonstrativo de incentivos e benefícios tributários, não se pode considerar que atende ao dispositivo constitucional o demonstrativo que não possibilite de forma transparente, clara e objetiva a identificação dos incentivos e benefícios tributários do ente federativo por valor e espécie de tributo, que não indiquem os dispositivos legais que concederam a desoneração tributária e seu período de vigência, assim como os setores beneficiados¹⁷⁰.

3.2.4 Incentivos Tributários e o Artigo 70 da Constituição Federal de 1988

Completando a espinha dorsal dos dispositivos constitucionais relacionados à transparência, clareza, equilíbrio e responsabilidade na instituição e controle dos incentivos tributários, encontra-se o artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

Tal dispositivo, ao lado do exaustivamente já explorado artigo 165, §6º, da CF/88, inseriu, pela primeira vez, no ordenamento jurídico brasileiro, regras que tratam da fiscalização das renúncias de receitas, possibilitando, por conseguinte, algum tipo de controle relativo aos incentivos tributários (HENRIQUES, 2010, p. 106)

Embora o artigo 70 da Constituição Federal de 1988 não faça referência expressa aos incentivos tributários¹⁷¹, a aplicação do dispositivo constitucional a essa espécie de desoneração tributária é óbvia. Decerto, a utilização da expressão

¹⁷⁰ Considerando o conteúdo do demonstrativo apresentado pelo governo de São Paulo, não se pode considerar foi cumprido o dispositivo constitucional.

¹⁷¹ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.
Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).”

“*renúncia de receita*” é suficientemente ampla para abarcar a fiscalização e o controle dos incentivos tributários¹⁷². Na verdade, é possível afirmar que o constituinte escolheu fazer referência ao principal efeito financeiro que decorre da concessão de incentivos tributários, qual seja: renúncia de receita¹⁷³.

O dispositivo constitucional é de importância inquestionável, permitindo que a fiscalização e o controle sobre os incentivos tributários se desenvolvam com a mesma amplitude e profundidade daquele exercido sobre as despesas públicas direta, abarcando, dessa forma, análise sobre aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade dessas espécies de desoneração tributária.

Além do controle interno, no âmbito de cada Poder, o dispositivo constitucional impõe ao Congresso Nacional o controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (art. 71 da Constituição Federal de 1988)¹⁷⁴, dos incentivos e benefícios tributários. Deve ser destacado, ainda, que as normas constitucionais sobre fiscalização e controle dos incentivos tributários aplicam-se aos demais entes da federação, que deverão realizar a fiscalização e controle em âmbito interno e externo dessas espécies de desoneração tributária (art. 75 da Constituição Federal de 1988)¹⁷⁵.

Pela relevância e número de questões polêmicas que o tema suscita, o controle dos incentivos tributários, inclusive no âmbito dos Tribunais de Contas, será tratado em capítulo próprio.

3.3 Incentivos Tributários e a Lei de Responsabilidade Fiscal

¹⁷² Ricardo Lobo Torres (2008, p. 464-465) destaca que a expressão “*renúncia de receita*” abrange todos os mecanismos ou benefícios que produzam os mesmos efeitos econômicos das subvenções, subsídios e restituições a título de incentivos, eis que, na verdade, consubstanciam despesas virtuais ou gastos tributários.

¹⁷³ Como bem destacado pelo professor Elcio Fiori Henriques, o texto constitucional, nesse ponto, utilizou a expressão “*renúncia de receita*” em vez de “*gasto tributário*”, “*renúncia fiscal*”, “*despesa fiscal*”, entre outras que fazem referência ao mesmo conceito (HENRIQUES, 2010, p. 107).

¹⁷⁴ “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete.”

¹⁷⁵ “Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.”

Conforme já foi exaustivamente frisado, o modelo de Estado que começa ser desenhado em grande parte do mundo ocidental, no final do século XX, foi construído por intermédio de reformas fiscais e orçamentárias que se iniciaram no final da década de 1970 (DE OLIVEIRA, 2013, p. 43). Tais reformas, por óbvio, atingiram um dos pontos mais problemáticos das contas públicas, que eram os incentivos tributários. Por certo, transparência, equilíbrio, responsabilidade e clareza na gestão das contas públicas não combinam com falta de fiscalização e controle sobre a concessão e gestão dos incentivos de natureza tributária.

No Brasil, durante as décadas de 1960 e 1970, os incentivos tributários foram concedidos livremente, sem qualquer controle jurídico dos seus efeitos sobre as finanças públicas (HENRIQUES, 2010, p. 100). Essa situação, como já mencionado, contribuiu bastante para a situação de descontrole e desequilíbrio fiscal vivenciada pelo Brasil até os anos de 1990, sendo totalmente incompatível com o novo desenho de Estado que aparecia.

De forma pioneira e louvável, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu alguns dispositivos destinados a alicerçar a transparência, equilíbrio, responsabilidade e clareza na concessão e controle dos incentivos tributários (art. 70, 150, §6º e 165, §6º, da Constituição Federal de 1988).

Sem embargo do valor e importância dos citados dispositivos constitucionais, somente com o advento da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a concessão e o controle sobre esses incentivos foram intensificados e melhorados.

3.3.1 Lei de Responsabilidade Fiscal Brasileira: Influências e Objetivos

Como já dito, a Constituição Federal de 1988 assumiu posição de vanguarda, inserindo dispositivos importantíssimos para uma gestão financeira mais equilibrada e responsável. Muito embora o texto constitucional seja algo a ser comemorado, alguns dispositivos necessários para regular e aperfeiçoar a gestão das finanças públicas não produziram efeitos imediatos, dependendo de regulamentação por Lei Complementar (art. 163, 165, §9º e 169 da Constituição Federal de 1988)¹⁷⁶.

¹⁷⁶ “Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

Entretanto, antes mesmo da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, várias medidas relevantes quanto à responsabilidade na gestão fiscal foram adotadas em território brasileiro.

Durante o curso da década de 1990, algumas medidas foram implementadas por intermédio de Emendas Constitucionais (EC nº10/96, 19/1998 e 20/1998) e outras através da edição de leis¹⁷⁷. Todas essas medidas, contudo, possuíam um traço comum, qual seja: faziam parte de uma ampla política de ajuste fiscal que se iniciou com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

No plano externo, políticas de equilíbrio e de gestão responsável espalhavam-se pelo mundo. Nesse contexto, sem negar eventuais influências de outros documentos e modelos, é possível afirmar que o *Budget Enforcement Act* (Estados Unidos, 1990), o *Tratado de Maastricht* (União Europeia, 1992), o *Fiscal Responsibility Act* (Nova Zelândia, 1994) e as normas para a transparência fiscal editadas ao longo dos anos pelo Fundo Monetário Internacional foram os principais

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

¹⁷⁷ De acordo com Marcus Abraham (2013, p. 301/302), a EC nº 10/96 criou o Fundo de Estabilização Fiscal, substituto do Fundo Social de Emergência, o qual fora criado para sanear financeiramente o Estado e estabilizar a economia nacional. Já a EC nº 19/98 alterou profundamente o regime e as normas relacionadas à Administração Pública, tendo sido denominada de “Reforma Administrativa.” Por último, a EC nº 20/98 estabeleceu novas regras para o combalido sistema previdenciário brasileiro, tendo sido denominada de “Reforma da Previdência”. Dentre as leis mais importantes, o citado professor destaca as Leis Complementares nº 82/1995 e 96/1999, que instituíram limites para os gastos com despesas de pessoal.

documentos que serviram de inspiração para a elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal Brasileira (ABRAHAM, 2013, p. 296)¹⁷⁸.

É diante desse contexto, que, em maio de 2000, entrou em vigor a Lei Complementar 101/2000, com a finalidade de regulamentar alguns dispositivos constitucionais, bem como dar continuidade à política de ajuste fiscal iniciada com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

De acordo com o artigo 1º, §1º, da LRF, a responsabilidade na gestão fiscal se dá por meio de ações planejadas e transparentes, de forma a prevenir riscos e retificar desvios capazes de afetar o equilíbrio nas contas públicas. Veja que a preocupação com o descontrole e a falta de responsabilidade que caracterizavam a concessão de incentivos tributários aparece já nesse primeiro parágrafo da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o legislador elencando a obediência aos limites e condições para a concessão de incentivos tributários como um dos requisitos para uma gestão fiscal responsável¹⁷⁹.

3.3.2 Aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal a Todos os Entes Da Federação?

Embora o art. 1º, §2º, da LRF estabeleça que seus dispositivos são obrigatórios para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios¹⁸⁰, tal comando deve ser lido com cautela, sem perder de vista que a competência para

¹⁷⁸ No mesmo sentido é o pensamento de Helio Saul Mileski (2011, p. 81/83). Para um exame particularizado da influência de cada um dos documentos citados na Lei de Responsabilidade Fiscal Brasileira (LRF), consultar a obra de Abraham (2013, p. 298/301). Nada obstante, é preciso destacar que, segundo o autor, um dos mecanismos de controle sobre a concessão de incentivos tributários baseou-se diretamente da legislação americana. Trata-se do mecanismo “pay as you go”, que está previsto na LRF como uma das condições para a concessão de incentivos tributários (Art. 14 e 17 da LRF) e será explorado mais a frente.

¹⁷⁹ “Art. 1o Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
§ 1o A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

¹⁸⁰ “§ 2o As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

legislar em matéria tributária, financeira e orçamentária é concorrente (art. 24, I, II, da CF/88).

Dessa forma, a extensão dos comandos da Lei de Responsabilidade Fiscal a Estados, Distrito Federal e Municípios deve ser analisada dentro do contexto da competência legislativa concorrente, atentando-se para os dispositivos constitucionais que tratam da competência para estabelecer normas gerais e suplementares, nos moldes plasmados pelo artigo 24, I, §1º e §2º, da CF/88 (DE OLIVEIRA, 2013, p. 216/217)¹⁸¹.

No que tange aos dispositivos que interessam ao presente trabalho (art. 4º, V; art. 5º, II, e art. 14, da LRF), é possível afirmar sua natureza de normas gerais, aplicáveis, por conseguinte, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

3.3.3 A Estimativa e A Compensação das Renúncias de Receita

Responsabilidade, clareza e transparência na gestão fiscal impõem requisitos mais rígidos e maior controle sobre a concessão de incentivos tributários. Tal fato não passou despercebido ao legislador, que no art. 1º, §1º, da LC 101/2000 elencou a obediência às condições e limites impostos para a concessão de incentivos tributários¹⁸² como requisito para uma gestão fiscal responsável (HENRIQUES, 2010, p. 128).

Seguindo essa linha, no inciso V, §2º, art. 4º, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias seja acompanhada de um anexo de metas fiscais, do qual deverá fazer parte um demonstrativo da estimativa e compensação de renúncia de receita¹⁸³.

¹⁸¹ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.”

¹⁸² Muito embora o dispositivo tenha feito referência à renúncia de receita, é possível concluir pela sua aplicação aos incentivos tributários. De fato, não se pode negar os incentivos tributários importam em renúncia de receita, ou seja, a renúncia de receita constitui consequência ou efeito da concessão de incentivos tributários.

¹⁸³ “Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas,

Tal demonstrativo, conquanto também apresente uma estimativa das renúncias de receitas decorrentes dos benefícios e incentivos tributários concedidos, a exemplo daquele previsto pelo artigo 165, §6º, da Constituição Federal de 1988 (já examinado em item anterior), com esse último não se confunde (DE OLIVEIRA, 2013, p. 616).

Em primeiro lugar, porque aquele primeiro demonstrativo (art. 4º, §2º, V, LC 101/2000) deve fazer parte do anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, enquanto que esse último demonstrativo (art. 165, §6º, da CF/88) deve acompanhar a Lei Orçamentária Anual¹⁸⁴.

Em segundo lugar, porque o demonstrativo que deve acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve estimar a renúncia de receita decorrente de benefícios e incentivos tributários para o exercício a que se refere à Lei de Diretrizes Orçamentárias e para os dois exercícios seguintes (art. 4º, §1º, da LC 101/2000), enquanto que o demonstrativo previsto pela Constituição Federal somente deve guardar relação com o ano da Lei Orçamentária Anual.

Em terceiro lugar, uma característica fundamental que diferencia o demonstrativo que deve acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias daquele demonstrativo previsto pela Constituição Federal: Nos casos em que a concessão de benefícios e incentivos tributários estiver vinculada a uma medida de compensação da perda de receita, o demonstrativo que acompanha a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve vir acompanhado das medidas de compensação da perda estimada de receita, na forma prevista pelo artigo 14, II, da LC 101/2000.

Como será visto mais a frente, a concessão de incentivos tributários deverá sempre ser considerada na estimativa de receita ou compensada através de um aumento das receitas. No caso de renúncias de receitas a serem compensadas, as

resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

(...)

§ 2o O Anexo conterá, ainda:

(...)

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado:

¹⁸⁴ Interessante destacar, como bem ressaltado por Elcio Fiori Henriques (2010, p. 128), que, no que se refere à necessidade de incluir o valor das renúncias de receita no demonstrativo anexo à Lei Orçamentária Anual, a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 5º, II, LC 101/2000) nada acrescentou ao mandamento constitucional previsto no artigo 165, §6º, da CF/88.

medidas de compensação deverão constar de demonstrativo que deve acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

No caso da União Federal, o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2014 (BRASIL, 2013e), veio devidamente acompanhado de demonstrativos de estimativas de Renúncias de Receitas (Anexos IV.10.1; IV.10.2 e IV.11), assim como de Demonstrativo das Medidas de Compensação para as renúncias de receitas decorrentes de benefícios e incentivos tributários instituídos (Anexo IV.12).

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado de São Paulo para 2014 (ESTADO DE SÃO PAULO, 2013b, p. 85/86), embora possua Demonstrativo de Estimativa de Renúncia de Receitas, não apontou Medidas de Compensação para os benefícios e incentivos tributários instituídos, tampouco indicou expressamente que as desonerações tributárias já haviam sido consideradas nas estimativas de receita (art. 14, I, da LRF). Tudo leva a crer, portanto, que o governo do Estado de São Paulo (para o ano de 2014) não cumpriu o mandamento previsto pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige que sejam indicadas as medidas de compensação para as renúncias de receitas não previstas na estimativa de receita.

Na mesma linha do Estado de São Paulo, os Estados de Minas Gerais (ESTADO DE MINAS GERAIS, 2013a, p. 182/189) e Rio de Janeiro (ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2013a, p. 16/17) não cumpriram integralmente a exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois, apesar de acompanharem seu Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2014 de Demonstrativo de Estimativa das Renúncias de Receitas, deixaram de apontar de forma expressa as Medidas de Compensação, nos casos em que são exigíveis.

O Estado do Rio Grande Sul encaminhou seu Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias acompanhado do Anexo de Metas Fiscais (ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2013a, p. 20/28).

Entretanto, o referido Estado não apresentou o Demonstrativo de Renúncia de Receitas, tampouco indicou as Medidas de Compensação para os benefícios e incentivos tributários constituídos, descumprindo, nesse ponto, de forma flagrante a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁸⁵.

¹⁸⁵ Embora essa questão não seja objeto da presente pesquisa, é importante destacar que o descumprimento dos dispositivos da LRF pode configurar crime, crime de responsabilidade ou ato de improbidade administrativa, conforme o caso. Nesse sentido, conferir o artigo 73 da LRF.

3.3.4 O Artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁸⁶

Dispositivo de grande importância para uma gestão fiscal responsável e equilibrada, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe sobre as normas fundamentais para a proposição, discussão e aprovação de atos destinados à instituição de benefícios e incentivos tributários (DE OLIVEIRA, 2013, p. 851).

Nitidamente baseado no modelo *pay as you go* instituído pela legislação norte-americana conhecida como *Budget Enforcement Act* de 1990¹⁸⁷, os artigos 14 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal prescrevem que toda renúncia de receita ou aumento de despesa deva ser compensado com uma redução de despesas ou aumento de receitas (ABRAHAM, 2013, p. 300).

Atenta leitura do artigo 14 da LRF revela a existência de três mandamentos relacionados aos benefícios e incentivos tributários.

O primeiro mandamento ou prescrição determina que a concessão ou ampliação de benefícios e incentivos tributários deverá “*estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes*”.

“Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.”

¹⁸⁶ 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)

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.

¹⁸⁷ Embora de inspiração norte-americana, como bem observou o professor Weder de Oliveira (2013, p. 850/860), o modelo *pay as you go* brasileiro é bem menos complexo, afastando-se bastante do conceito americano. Nesse sentido, por exemplo, no modelo americano, não se requer que cada projeto de lei que trate de renúncia de receita ou aumento de despesa seja neutro do ponto de vista orçamentário. Lá, somente o efeito líquido de todas as legislações dessa natureza aprovadas durante a sessão legislativa deve ser compensado. Para maiores esclarecimentos sobre o modelo *pay as you go* norte-americano, conferir a obra de Weder de Oliveira.

O segundo mandamento impõe que o ato (MP ou Lei) que instituir ou aumentar benefício ou incentivo tributário atenda ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Na verdade, essa norma já poderia ser extraída do texto constitucional, pois o artigo 165, §2º, da CF/88 determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias irá dispor sobre as alterações da legislação tributária¹⁸⁸.

Sem dúvida nenhuma, embora os outros dois mandamentos que se extraem do artigo 14 da LRF tenham enorme importância, as normas jurídicas constantes dos incisos I e II do referido artigo são fundamentais para uma gestão fiscal equilibrada e responsável.

A primeira condição para instituição ou aumento de benefício ou incentivo tributário é a demonstração que a renúncia de receitas foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, bem como não afetará as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, I, da LRF).

A segunda condição é, na verdade, alternativa, ou seja, caso a renúncia de receitas não tenha sido considerada na estimativa de receitas da Lei Orçamentária Anual, a LRF prescreve que a concessão ou ampliação dos benefícios e / ou incentivos tributários deve ser acompanhada de medidas de aumento de receita, mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos (art. 14, II, da LRF).

Indiscutivelmente, os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal podem ser apontados como verdadeiras limitações à concessão de incentivos tributários, razão pela qual serão abordados de forma pormenorizada no próximo capítulo.

3.4 Conceito de Incentivos Tributários segundo a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Não se poderia exigir que a Constituição Federal de 1988 trouxesse uma definição explícita de benefícios ou de incentivos tributários. Não parece mesmo ser função de uma Constituição descer a tal nível de detalhamento. Entretanto, a falta de um conceito constitucional explícito não leva à conclusão de que o Poder

¹⁸⁸ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”

Constituinte tenha dado pouca importância ao tema. Muito pelo contrário. A julgar pelos diversos dispositivos constitucionais que, de uma forma ou de outra, por vezes sem muito rigor técnico, fazem menção aos benefícios ou incentivos tributários, é possível afirmar que a Constituição Federal de 1988 dedicou bastante atenção a essas espécies de desoneração tributária.

A análise dos diversos dispositivos constitucionais que trataram da matéria revela uma preocupação maior do Constituinte com o equilíbrio, a responsabilidade e a transparência na gestão fiscal, razão pela qual “benefícios e incentivos tributários” são mencionados no texto constitucional sem rigor técnico preciso.

Exemplo claro nesse sentido é o artigo 165, §6º, da CF/88, que, embora demonstre que o constituinte não desconhecia a existência de diferenças entre benefícios tributários, creditícios e financeiros, faz menção a espécies de benefícios ou incentivos tributários, tais como a isenção¹⁸⁹. Conforme já foi dito em abordagem anterior, a menção a somente algumas espécies de incentivos tributários deve ser vista como uma enumeração exemplificativa, e não exaustiva.

Em outra passagem do Texto Constitucional (art. 150, §6º, CF/88), o Poder Constituinte também tratou de enumerar de forma exemplificativa algumas espécies de benefícios e incentivos tributários, fazendo breve menção a uma espécie de benefício ou incentivo financeiro (subsídio). Apesar da existência de diferenças entre os institutos, a Constituição Federal de 1988 conferiu idêntico tratamento a ambos¹⁹⁰.

Em três outras passagens do texto constitucional, restou evidente que o constituinte também não desconhecia a existência de diferenças entre “benefícios” e “incentivos”, conforme se pode observar da leitura atenta dos artigos 155, §2º, XII, “g”; 156, §3º, III e 195, §3º, da CF/88¹⁹¹.

¹⁸⁹ “§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

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

¹⁹¹ “Art. 155: (...)
§2º (...)
XII (...)

A Lei de Responsabilidade Fiscal também não apresenta um conceito explícito e claro acerca dos benefícios e incentivos tributários. No entanto, leitura atenta do artigo 14, §§ 1º e 3º da LRF¹⁹² menciona elementos que, somados aos dispositivos constitucionais que tratam da matéria, permitem a formulação de um conceito geral de incentivos tributários.

Em primeiro lugar, embora o *caput* do artigo 14 dê o mesmo tratamento aos incentivos e benefícios de natureza tributária, parece claro e evidente que o legislador conhece a existência de diferenças entre tais benefícios. Tanto é assim, que resolveu mencioná-los expressamente no dispositivo legal e conferir tratamento idêntico a ambos. Apesar da pouca importância dada ao tema pela doutrina nacional, esse trabalho optou por apresentar diferenças entre os institutos em outro tópico, para o qual se remete o leitor (seção 2.3.2).

Em segundo lugar, ainda no *caput*, o legislador relaciona os benefícios e incentivos tributários à existência de uma renúncia de receita. Não parece difícil concluir, como muito bem pontuou Élcio Fiori Henriques (2010, p. 141), que a renúncia de receita¹⁹³ é o efeito financeiro da concessão de um benefício ou incentivo tributário. Conquanto não tenha primado pelo rigor técnico, é possível identificar na menção à renúncia de receita uma das características elencadas pelo critério jurídico-formal para identificar os incentivos tributários, qual seja: uma

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

“Art. 156: (...)

§3º (...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

“Art. 195: (...)

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.”

¹⁹² *“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:*

¹⁹³ A Constituição Federal de 1988 também faz menção à expressão renúncia de receita, dando a entender que seria o resultado de um benefício ou incentivos. Veja-se o dispositivo constitucional:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

redução potencial da arrecadação de um determinado tributo e, por conseguinte, um acréscimo potencial de renda para o contribuinte.

Na sequência, o legislador apresenta (art. 14, §1º, da LRF)¹⁹⁴ a exemplo do que foi feito no texto constitucional, mais uma enumeração exemplificativa das formas pelas quais os benefícios e incentivos tributários podem se apresentar¹⁹⁵. Frise-se: Trata-se de mais uma enumeração exemplificativa (HENRIQUES, 2010, p. 146)¹⁹⁶.

O aspecto mais importante do dispositivo, no entanto, não é a enumeração exemplificativa apresentada, mas sim a preferência indiscutível do legislador pelo critério jurídico-formal para a identificação dos benefícios e incentivos tributários. De fato, no final do dispositivo o legislador menciona expressamente “*redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”.

Ora, a menção às expressões “*redução discriminada*” e “*tratamento diferenciado*” tem nítida ligação com o critério jurídico-formal de identificação dos incentivos e benefícios tributários. Isso porque, como já foi demonstrado em seções anteriores, o critério jurídico-formal qualifica como incentivo ou benefício tributário todas as normas que configurem exceção à regra padrão ou referência de cada tributo (*benchmark*), importando em tratamento diferenciado para os contribuintes beneficiados.

Diante dos dispositivos que tratam de benefícios e incentivos tributários na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, é possível construir um conceito de benefícios e incentivos tributários como hipóteses de desoneração tributária, que configurem um tratamento diferenciado ou uma redução discriminada (exceção à regra de referência do tributo - *benchmark*), causando uma

¹⁹⁴ “Art. 14.

§ 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.

(...)

§ 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”

¹⁹⁵ Como já foi mencionado em outro ponto do trabalho, os subsídios e as subvenções não se caracterizam como benefícios ou incentivos tributários.

¹⁹⁶ No mesmo sentido é o pensamento de Marcos Nóbrega (p. 5).

perda potencial de receita tributária para o Estado, e, por conseguinte, um aumento de disponibilidade de receita para contribuintes beneficiados.

Especificamente, no que importa ao objeto do presente trabalho, que é o campo dos incentivos tributários, exige-se, além das características acima, um elemento a mais, qual seja: a finalidade de induzir comportamentos dos contribuintes, de forma a se atingir objetivos econômicos e sociais delineados na Constituição Federal de 1988, como já foi exaustivamente explorado linhas atrás.

Quanto à redução de alíquotas de determinados impostos (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras), embora a elas não se aplique o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14, §3º, da LRF¹⁹⁷), também podem configurar incentivos tributários, desde que reunidas as condições acima explicitadas (HENRIQUES, p. 146)¹⁹⁸.

3.5 Benefícios, Incentivos e Gasto Tributário na Visão da Receita Federal do Brasil.

Conforme já foi dito, a expressão benefício fiscal tem sido empregada no Brasil de forma indiscriminada. Ora fazendo menção a um gênero, englobando os benefícios financeiros, tributários e creditícios, ora fazendo menção a uma espécie, a dos benefícios tributários. A própria expressão benefício tributário comportaria uma divisão em benefício tributário *stricto sensu* e incentivo tributário. Por todos esses motivos, assim como por guardar maior pertinência com o objeto da pesquisa, nesse trabalho optou-se por utilizar a expressão incentivo tributário.

A falta de uma conceituação legislativa estrita acerca dos benefícios e incentivos fiscais (benefícios e incentivos financeiros, tributários e creditícios) levou, segundo Elcio Fiori Henriques (2010, p. 156/157), a graves inconsistências metodológicas no relatório de gastos tributários apresentados pela Receita Federal

¹⁹⁷ “Art. 14

§ 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”

¹⁹⁸ Em sentido contrário, Marcos Nobrega (p. 06) sustenta que a diminuição de alíquotas desses impostos não pode ser considerada como incentivo tributário, eis que essa redução e aumento das alíquotas desses tributos fazem parte da sua própria estrutura, não configurando, assim, uma exceção à norma de referência do tributo.

do Brasil até 1996. A título de exemplo, destaca-se a inclusão nesses relatórios de situações em que a diminuição de receitas se deu por conta de regras de imunidade e não incidência (2010, p. 157).

Diante da lacuna legislativa, a Receita Federal do Brasil, em 1996, introduziu um conceito de explícito de benefício tributário em seu “Demonstrativo de Benefícios Tributários”. Esse conceito de benefício tributário, segundo Élcio Fiori Henriques (2010, p. 159) englobava situações que atendiam cumulativamente aos seguintes requisitos: a) reduzissem a arrecadação potencial; b) aumentassem a disponibilidade econômica do contribuinte; c) constituíssem, sob o aspecto jurídico, uma exceção à regra geral do tributo, alcançando exclusivamente determinado grupo de contribuintes. Tal conceito foi repetido até 2003.

A partir de 2004, o conceito de “benefício tributário” foi substituído pelo conceito de “gasto tributário”, passando a Receita Federal do Brasil a publicar anualmente o “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária”.

O citado demonstrativo apresentou a seguinte definição para os gastos tributários (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2008, p. 5/6): a) são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, com a finalidade de atender objetivos econômicos e sociais; b) são explicitados na norma tributária, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência; c) afetam a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte; c) têm caráter compensatório, servindo para compensar situações onde o governo não atende adequadamente à população nos serviços de sua responsabilidade; d) têm caráter incentivador, quando o governo deseja desenvolver determinado setor econômico ou região.

A mesma definição de gasto tributário vem sendo repetida até os dias atuais, conforme se pode constatar da leitura do “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária para 2014” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014, p. 10).

Ora, como já foi dito linhas atrás, o gasto tributário deve corresponder à expressão quantitativa dos benefícios e incentivos tributários. Dessa forma, era de se esperar que a definição de gasto tributário formulada pela Receita Federal fosse compatível com a ideia de benefício e incentivo tributário constante da Constituição

Federal de 1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo conceito foi exposto no item anterior (item 3.4).

O caráter mais restritivo do conceito de gasto tributário empreendido pelas definições formuladas pela Receita Federal do Brasil, especialmente no que tange às exigências de caráter compensatório (item “c”) e incentivador (item “d”) pode dar ensejo à exclusão indevida de determinados benefícios e incentivos tributários. Além de comprometer a análise dos dados apresentados pela Receita Federal do Brasil, a exclusão indevida de benefícios e incentivos tributários do demonstrativo de gastos tributários pode dar ensejo a um ilícito orçamentário (HENRIQUES, 2010, p. 177).

4 LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Já foi mencionado em outra parte do trabalho que o “gasto” com benefícios e incentivos tributários no Brasil tem experimentado um substancial crescimento nos últimos anos, saltando de 3,65% do PIB em 2011 para 4,76% do PIB em 2014 (IBRE/FGV, 2013, p. 25/26). Em valores absolutos, segundo informações do próprio governo federal, o montante total “gasto” com benefícios e incentivos tributários em 2014 (na esfera federal) alcançará soma aproximada de R\$ 250 bilhões de reais (BRASIL, 2013f).

Sem dúvida alguma, são números impactantes. Mais ainda quando comparados a outros números que constam do próprio orçamento do governo federal. Veja que o volume de “gastos” com benefícios e incentivos tributários estimados para 2014 supera o orçamento de diversos Ministérios. Até mesmo Ministérios muito importantes, como o Ministério da Saúde e o Ministério da Educação, ainda que somados, não irão superar o total envolvido com as desonerações tributárias¹⁹⁹.

Além do expressivo volume de recursos financeiros envolvidos e suas implicações ou ligações com o mercado, as desonerações tributárias também possuem inegável ligação com cada modelo de sistema tributário e com as concepções de justiça de cada Estado, razão pela qual os meios políticos, jurídicos e econômicos devem dedicar maior atenção à extrafiscalidade, especialmente no que concerne a seus limites e formas de controle.

No que tange ao meio jurídico, que é o campo onde se insere a presente pesquisa, a preocupação quanto aos limites da extrafiscalidade e suas formas de controle têm povoado a mente de grandes juristas, tanto aqui, como alhures. A título de exemplo, na Espanha, a preocupação é evidente, conforme se pode perceber da obra de Eusébio González e Teresa González Martínez (2010, p. 58/59), que destacam a urgência de se definir contornos precisos para a utilização da tributação

¹⁹⁹ Segundo informações constantes do Projeto de Lei Orçamentária Anual da União para 2014 (BRASIL, 2013f), o total de gastos com o Ministério da Educação não irá alcançar a cifra de R\$ 93 bilhões de reais, enquanto que os gastos com o Ministério da Saúde irão atingir aproximadamente a cifra de R\$ 100 bilhões de reais, ou seja, valor bem inferior aos quase R\$ 250 bilhões de reais referentes aos benefícios e incentivos tributários para o ano de 2014.

com finalidades extrafiscais, a fim de evitar a utilização de normas extrafiscais de forma excessiva, ineficiente ou injustificada, desnaturalizando o instituto²⁰⁰.

Estudar ou fixar os limites de determinado objeto ou instituto significa demarcar, balizar, fixar um termo ou estabelecer uma linha / ponto que esse objeto ou instituto não se deve ultrapassar²⁰¹. No caso dos incentivos tributários, fixar seus limites significa definir até que ponto ou termo as normas que concedem incentivos tributários podem ir, bem como a partir de que ponto essas normas serão consideradas inconstitucionais ou ilegais.

Nada obstante, não é suficiente fixar ou estabelecer limites. É preciso ir além. É preciso fiscalizar e resguardar os limites fixados ou preestabelecidos. Com efeito, um dos sentidos possíveis para a palavra controle está ligado à fiscalização das atividades de pessoas, coisas ou órgãos, para que não se desviem de normas preestabelecidas²⁰². Em outros termos: O controle é essencial para que se cumpram ou se respeitem os limites preestabelecidos ou fixados. É possível concluir, portanto, que “limites” e “controle” “andam de mãos dadas”.

O presente capítulo dedica-se ao exame dos limites a que estão sujeitos os incentivos tributários. O próximo capítulo pretende investigar como se dá o controle dessa espécie desonerativa.

4.1 Natureza Jurídica das Normas que Concedem Incentivos Tributários

Antes de adentrar especificamente no estudo dos limites e formas de controle, parece essencial ultrapassar uma questão que vem, há algum tempo, suscitando

²⁰⁰ No mesmo sentido é o pensamento de Marciano Seabra de Godoi (2004, p. 220), que, em artigo publicado em língua espanhola, destaca que *“Pero el estudio de los fines no fiscales de los tributos, ademas de la riqueza teórica antes apuntada, es hoy em día de suma relevancia práctica, notablemente respecto a la fijación de los limites de la tributación extrafiscal.”* Em tradução livre: *“Contudo o estudo dos fins não fiscais dos tributos, além da riqueza teórica antes apontada, é hoje em dia suma relevância prática, especialmente no que tange à fixação dos limites à tributação extrafiscal.”*

²⁰¹ Consulta ao dicionário eletrônico Michaelis – UOL (2014) revela os seguintes significados para a palavra limite: *“1 Linha ou ponto divisório entre determinada extensão superficial ou terreno e o espaço superficial ou terreno adjacente; linha de demarcação. 2 Ponto ou linha terminal além dos quais cessa a continuidade. 3 Fronteira natural que separa um país de outro. 4 Marco. 5 Extremo, fim, termo. 6 Mat Grandeza constante, de que uma variável se pode aproximar indefinidamente, sem atingi-la jamais. 7 Alcance máximo ou mais distante de um esforço. 8 Ponto máximo que qualquer coisa não pode ou não deve ultrapassar: Limite dos preços, de um prazo. (...)”*

²⁰² Nesse sentido é o significado da palavra controle no dicionário eletrônico Michaelis – UOL (2014).

controvérsia doutrinária, qual seja: As normas que concedem incentivos tributários devem ser enquadradas entre as normas tributárias?

A discussão não é inútil. A depender do ramo do direito em que se enquadrem essas espécies de desoneração, os limites a que estarão sujeitas serão mais rigorosos.

Como se sabe, as normas tributárias estão sujeitas às limitações constitucionais ao poder de tributar. Dessa forma, enquadrar os incentivos tributários dentre as normas tributárias implica na sua submissão ao regime tributário, cujo principal reflexo é a submissão às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Por outro lado, enquadrar os incentivos entre as normas de intervenção no domínio econômico implica em submetê-los aos cânones da intervenção no domínio econômico.

Como se vê, a discussão tem grande importância e possui reflexos no controle a ser exercido sobre os incentivos tributários. Efetivamente, a atividade de controle depende dos parâmetros fixados.

Embora juristas de peso, como Klaus Tipke e Joachim Lang (2008, p. 176/177) sustentem que os incentivos tributários (nas palavras dos autores: “normas de finalidade social”) não são normas tributárias, mas sim normas de direito econômico, social ou de outro ramo, que somente se utilizam “das vestimentas tributárias”, parece mais correto, dentro da linha que vem sendo desenvolvida na presente pesquisa, enquadrar os incentivos tributários entre as normas tributárias²⁰³, mais especificamente entre as normas tributárias indutoras.

Como bem observado por Dino Jarach (2004, p. 58/59), a “finança” extrafiscal não se diferencia juridicamente (em estrutura) em nada da intitulada “finança fiscal”. Por certo, como foi exaustivamente demonstrado linhas atrás, limitar o conteúdo da atividade financeira do Estado somente à arrecadação de recursos é enxergar o Estado sob um viés liberal clássico. Diante desse contexto e das premissas desenvolvidas até aqui, a presente pesquisa enquadra os benefícios e incentivos tributários entre as normas tributárias.

Tal afirmativa não conduz, entretanto, à conclusão de que os benefícios e incentivos tributários somente estariam submetidos aos limites prescritos para

²⁰³ Em sentido um pouco diverso, o professor Marcus de Freitas Gouvea (2006, p. 14) enxerga a extrafiscalidade essencialmente como matéria afeta ao direito tributário, que, acidentalmente, pode também ser objeto do direito econômico.

normas tributárias, isso porque, como já demonstrado, as normas tributárias indutoras também se enquadram entre as formas de Intervenção do Estado Sobre o Domínio Econômico, submetendo-se, por conseguinte, igualmente, ao regime jurídico dessa forma de atuação estatal (SCHOUERI, 2005, p. 231).

Além disso, embora válida sob a ótica tributária e econômica, a extrafiscalidade não poderá violar indiretamente direitos ou garantias constitucionalmente tutelados²⁰⁴. Como argutamente observou Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 176), se determinados interesses são tutelados contra a ação direta do Estado, não se pode permitir que sejam lesionados mesmo de forma indireta (no caso, pelo uso extrafiscalidade), sob pena da total inocuidade e inutilidade de todo do aparato constitucional estatal vigente.

O presente capítulo abordará as principais limitações aos incentivos tributários, seja por meio de limitações constitucionais impostas pela ordem econômica ou tributária, seja através das limitações financeiro-orçamentárias impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.2 Limitações Constitucionais Tributárias, Ordem Econômica e Incentivos Tributários

4.2.1 Legalidade Tributária e Legalidade Econômica

Muito embora seja comum a referência à magna carta de 1215 (assinada pelo Rei João Sem Terra) como documento histórico e pioneiro no reconhecimento da legalidade tributária, Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 19/20) adverte que o direito de concordar com a tributação é bem mais antigo, sendo possível encontrar algumas experiências incipientes envolvendo a legalidade tributária já no século XI.

A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a legalidade entre os direitos e garantias fundamentais (Art. 5º, II, CF/88), assim como elenca a legalidade tributária entre as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (Art. 150, I, CF/88). Obviamente, os dispositivos não têm o mesmo conteúdo. De fato,

²⁰⁴ Embora situe a extrafiscalidade, como já dito, essencialmente, no âmbito do direito tributário, e, acidentalmente, no âmbito do direito econômico (2006, p. 14), Marcus de Freitas Gouvêa destaca que a tributação extrafiscal deverá observar também os demais princípios constitucionais, pois a tributação extrafiscal não pode almejar finalidade vedada pela Constituição ou contrária aos seus ditames, mesmo que implícitos (2006, p. 255).

enquanto a legalidade genérica (art. 5, II, CF/88) admite delegação, a legalidade tributária impõe campo exclusivo de atuação por intermédio do instrumento normativo “lei”. Em outras palavras: Somente a lei (ela mesma e de forma direta) pode instituir ou majorar tributos.

Por outro lado, atenta ao dinamismo próprio que envolve a atividade econômica, a Constituição Federal de 1988 permite que a Intervenção do Estado Sobre o Domínio Econômico se dê “*na forma da lei*”, conforme expressamente consta do artigo 174 da Constituição Federal de 1988. Dizer que a intervenção pode se fazer “*na forma da lei*” significa maior liberdade de atuação para a administração, não se exigindo que cada intervenção concreta se dê por lei, mas tão-somente que à lei caberá estabelecer metas e limites à atuação administrativa.

Muito embora os incentivos tributários também funcionem como normas de intervenção sobre o domínio econômico, quando o legislador se vale do veículo tributário para induzir comportamentos, automaticamente abre mão da flexibilidade característica do direito econômico, devendo-se se submeter integralmente à legalidade tributária (SCHOUERI, 2005, p. 241)²⁰⁵.

A matéria, entre nós, não suscita maiores questionamentos. Por certo, a concessão de um incentivo tributário implica em alteração da conformação jurídica do tributo²⁰⁶, matéria cuja normatização deve se dar por lei (art. 150, I, CF/88 e art. 97 do CTN), conforme exaustivamente demonstrado na seção 3.2.1.

Além disso, a própria Constituição Federal de 1988, como também já mencionado linhas atrás (seção 3.2.1), expressamente impõe que os incentivos tributários sejam instituídos por meio de lei específica e exclusiva (artigo 150, §6º, da

²⁰⁵ Isso não quer dizer, contudo, que as normas instituidoras de incentivos tributários não possam se utilizar de tipos, cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados. Como já dito, conquanto a maior parte da doutrina jurídica brasileira (por todos, conferir Alberto Xavier, 2002, p. 17/34) considere que a legalidade tributária tem um conteúdo específico, que consiste em uma reserva absoluta de lei ou estrita legalidade (ou mesmo tipicidade da tributação), no presente trabalho, segue-se a linha defendida, dentre outros, por José Marcos Domingues de Oliveira (2008, p. 63) e Sérgio André Rocha (2008, p. 249/253), que sustentam a possibilidade da utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e tipos pelo direito tributário. A adoção dessa feição mais moderna da legalidade tributária afasta qualquer alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade da utilização desses instrumentos no campo da tributação, inclusive com relação aos incentivos tributários.

²⁰⁶ Na mesma linha é o pensamento do juiz federal e professor Andrei Pitten Velloso (2012, p. 340), conforme se vê na seguinte passagem: “*A concessão de benefícios tributários é, inquestionavelmente, matéria de lei, haja vista alterar a conformação do tributo, que deve ser veiculada por tal instrumento normativo, por força da reserva absoluta de lei tributária*”.

CF/88²⁰⁷), impedindo, assim, que sua concessão seja objeto de delegação, bem como objeto de leis que tratem de assuntos diversos.

Ciente que a legalidade tributária limita bastante a utilização de normas tributárias indutoras, o Poder Constituinte estabeleceu algumas exceções, permitindo que o Poder Executivo, dentro dos limites previstos pela lei, fixe as alíquotas de alguns impostos (IPI, II, IE e IOF – art. 153, §1º, CF/88). Nos casos de CIDE-combustíveis, a alíquota também pode ser reduzida e estabelecida por ato do Poder Executivo (art. 177, §4º, I, “b”, da CF/88). Por último, nos casos de incidência monofásica de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, a alíquota será definida mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio (art. 155, §4º, IV, “c”, da CF/88).

Embora não haja vedação constitucional ou legal expressa à concessão de incentivos tributários por Medidas Provisórias, conforme será visto mais a frente, o TCU expediu recomendação ao Poder Executivo Federal, no sentido de que não sejam concedidos e incentivos tributários por intermédio desse instrumento legislativo.

4.2.2 Anterioridade, Irretroatividade e Incentivos Tributários

O artigo 150, III, “b”, da CF/88²⁰⁸ estampa uma das principais garantias do contribuinte, impedindo que a lei tributária que tenha instituído ou majorado tributo

²⁰⁷ Deve ser frisado que a concessão de incentivos tributários no campo do ICMS exige procedimento específico, conforme se vê da leitura do artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988. A LC nº 24/75 (art. 1º e art. 2º) determina que a concessão e a revogação de incentivos tributários deve se dar através de convênio elaborado e ratificado pelos Estados Membros. Outrossim, não se pode olvidar que os incentivos tributários no campo do ISS também possuem disciplina específica, qual seja: Cabe à Lei Complementar regular a forma e as condições como serão concedidos e revogados (Art. 156, §3º, III, da Constituição Federal de 1988). Entretanto, enquanto a Lei Complementar não disciplinar o disposto no inciso III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o ISS terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (art. 88, I e II, do ADCT da Constituição Federal de 1988).

²⁰⁸ “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”.

seja aplicada no mesmo exercício financeiro de sua publicação. Trata-se da anterioridade tributária. A EC nº42/2003 introduziu a alínea “c” no mesmo dispositivo, estabelecendo que essa “lei” somente poderá ser aplicada 90 dias após sua publicação²⁰⁹. É a chamada “noventena” constitucional (RIBEIRO, 2010, p. 114).

Dispositivo semelhante já existia para as contribuições sociais da seguridade social, conforme previsão expressa do Artigo 195, §6º, da CF/88. Garantia constitucional que ficou conhecida como “anterioridade nonagesimal” ou “mitigada”.

Assim como fez com a legalidade tributária, onde expressamente estabeleceu situações excepcionais onde o dispositivo constitucional não teria aplicação, o Poder Constituinte também indicou situações onde a anterioridade e a noventena constitucional são deixadas de lado²¹⁰.

A regra constitucional da anterioridade é excepcionada, portanto, nas seguintes situações: a) empréstimos compulsórios instituídos ou aumentados em função de guerra externa ou sua iminência e calamidade pública; b) imposto extraordinário de guerra; c) Imposto de Importação; d) Imposto de Exportação; e) Imposto sobre Produtos Industrializados; f) Imposto sobre Operações Financeiras; f) Majoração de alíquotas por ato do executivo da CIDE-Combustíveis (art. 177, §4º, I, “b”, da CF/88²¹¹); e, g) Restabelecimento das alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, §4º, IV, “c”, da CF/88²¹²).

²⁰⁹ “c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

²¹⁰ “Art. 150.
§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

²¹¹ “Art. 177.
(...)
§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
(...)
b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;”

²¹² “Art. 155.
(...)
§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

Já a “noventena constitucional” não se aplica às seguintes situações: a) Imposto de Importação; b) Imposto de Exportação; c) Imposto de Renda; d) Imposto sobre Operações Financeiras; e) Imposto Extraordinário de Guerra; f) Empréstimo Compulsório no caso de guerra externa e calamidade pública; e, g) Fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU.

Assim como a “anterioridade clássica”, a “noventena constitucional” e a “anterioridade nonagesimal”, a irretroatividade tributária figura como uma das principais garantias do contribuinte, concretizando a segurança jurídica em sua dimensão temporal (RIBEIRO, 2010, p. 66). Impede a tributação com relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que institui ou aumentou os tributos (art. 150, III, “a”, CF/88²¹³).

Muito interessante é a relação entre os incentivos tributários e a anterioridade e irretroatividade, isso porque, como dito linhas atrás, os incentivos tributários importam em tratamento diferenciado a determinados contribuintes, com a finalidade de que sejam (ou não sejam) adotados determinados comportamentos de interesse do Estado.

Nesse contexto, parece precisa e acertada a afirmação de Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 273), que não vê sentido na aplicação retroativa de um incentivo tributário, porque se o contribuinte já ocorreu na hipótese de incidência tributária não há que se falar em indução comportamental. Nessas situações, o incentivo tributário, acaso concedido, importará em privilégio odioso ou verdadeiro benefício tributário, que, conforme exaustivamente demonstrou-se em outra parte do presente trabalho, não deve ser confundido com os incentivos tributários.

4.2.3 Capacidade Contributiva, Isonomia e Incentivos Tributários

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

(...)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

²¹³ “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:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

4.2.3.1 Igualdade e Capacidade Contributiva²¹⁴

A igualdade é um dos valores que permeia o discurso filosófico, político e jurídico há séculos. Em seu nome, como bem destacado por Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 09), revoluções foram tramadas e realizadas, reis e rainhas foram coroados e decapitados, diversas teorias foram construídas e rejeitadas.

Na atualidade, a igualdade continua ocupando o centro dos debates, e é exigida de alguma forma, mesmo por aqueles que colocam em dúvida os argumentos a seu favor, bem como por aqueles que expressam ceticismo quanto à importância central da justiça distributiva (SEN, 2011, p. 325)²¹⁵.

As constituições modernas (em geral) preveem a igualdade como um dos seus valores fundantes. A Constituição Federal de 1988 não é diferente, estabelecendo em seu artigo 5º, *caput*, que todos são iguais perante a lei. Tal preceito consagra a ideia que a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas sim um instrumento regulador da vida em sociedade, impondo-se o tratamento equitativo entre todos os seus membros da sociedade (MELLO, 2013, p. 10)²¹⁶.

Embora o enunciado exposto acima não comporte maiores discussões, a definição do exato conteúdo da igualdade não é tarefa das mais fáceis. Nesse ponto, pouco ajuda a notória afirmação de Aristóteles (repetida quase que como um

²¹⁴ É preciso esclarecer que a referência aqui feita à capacidade contributiva visa apenas usá-la como referencial teórico, apresentando noções essenciais ao desenvolvimento do raciocínio desenvolvido nessa parte da presente pesquisa. Nem poderia ser diferente, pois, como se sabe, a capacidade contributiva já foi objeto de inúmeros estudos dedicados exclusivamente a dissecá-la. Para um aprofundamento acerca da capacidade contributiva, além das obras referenciadas no final do presente trabalho, conferir, dentre tantas outras, as seguintes: ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva, Anais do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1991. BOTTALLO, Eduardo. *Capacidade Contributiva, Revista de Direito Tributário*, nº 1989. JORGE COSTA, Alcides. *Capacidade Contributiva, Revista de Direito Tributário*, nº 55, 1991. COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo: Malheiros, 1996. PALAO TABOADA, Carlos. *Isonomia e Capacidade Contributiva, Revista de Direito Tributário*, nº 4, 1982. ZILVETI, Fernando Aurélio. "Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial", in SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.), *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998.

²¹⁵ Amartya Sen (2011, p. 325) esclarece que as mais importantes teorias normativas da justiça social que receberam apoio e defesa nos últimos tempos exigem igualdade de alguma coisa, algo que de alguma forma consideram importante. O autor afirma que tais teorias podem ser totalmente diversas, até mesmo contrárias umas as outras, mas ainda assim buscam a igualdade.

²¹⁶ No campo tributário, a proibição de que o legislador ordinário trate de forma diferenciada contribuintes em situação equivalente (art. 150, II, da CF/88) é um desdobramento da imposição de igualdade prevista pelo artigo 5º, *caput*.

mantra) *que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais* (ARISTÓTELES, 2009), isso porque não se esclarece quem são os iguais e quem são os desiguais.

Considerando que inerente à função legislativa discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras, exsurtem de forma inquietante os seguintes questionamentos: Quais são as discriminações toleráveis? Quais são os limites que orientam a atuação do legislador?

Celso Antônio Bandeira de Mello, em obra que se já tornou referência (2013, p. 21/22), entende que as respostas a esses questionamentos envolvem a investigação dos seguintes pontos: a) o elemento ou situação que foi tomado como critério discriminatório²¹⁷; b) se há justificativa racional ou fundamento lógico entre o fator de *discrímen* e a desigualdade procedida; c) se a correlação ou fundamento racional exigido anteriormente é compatível com o ordenamento constitucional.

Segundo o citado autor, é preciso investigar aquilo que foi erigido como critério discriminatório, se há justificativa racional (em vista do critério discriminatório adotado) para o tratamento jurídico diferenciado adotado pela norma, bem como se o tratamento jurídico diferenciado funda-se em objetivo contemplado pelo texto constitucional (MELLO, 2013).

Seguindo uma linha bem parecida, Humberto Ávila (2009, p. 42) destaca o caráter relativo da igualdade, ressaltando que o dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade, que deve ser buscada por imposição legal ou constitucional, sujeitos são comparados, levando-se em conta critérios relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade perseguida.

Em outras palavras: para se analisar se igualdade foi ou não respeitada, Ávila (2009) entende que é necessário analisar uma relação entre sujeitos, com base em um ou mais critérios ou medidas de comparação, que servem de instrumento para atingir uma finalidade.

Quanto à medida de comparação escolhida, Ávila (2009, p. 61) faz os seguintes esclarecimentos: a) deve estar relacionada a um elemento efetivamente existente no mundo dos fatos; b) precisar guardar uma relação fundada e conjugada

²¹⁷ Esse item comporta uma subdivisão que passa pela análise de dois requisitos: a) a lei não pode escolher como critério diferencial um traço tão específico a ponto de singularizar no presente e de forma definitiva um determinado sujeito a ser colhido pelo regime estabelecido; b) o traço diferencial que justifica a submissão a regimes diferentes deve residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada, ou seja, deve estar ligado a algum elemento que exista *nelas mesmas* (MELLO, 2013, p. 23).

de pertinência com seu elemento indicativo, o que ocorre quando for possível afirmar, com base em suporte empírico, que esse elemento promove a medida de comparação em maior medida que outros elementos indicativos; c) precisa manter uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade que justifica sua utilização, o que ocorre quando for possível verificar, com base em suporte empírico, que a medida de comparação fomenta a existência da finalidade em maior medida que outras medidas de comparação; d) precisa ser compatível com a Constituição²¹⁸.

De tudo que foi exposto, percebe-se com clareza, que, ao contrário da identidade, que é absoluta, a igualdade é sempre relativa, necessitando de um critério para sua aplicação nas comparações intersubjetivas. Com efeito, a igualdade apresenta-se como uma categoria relativa: dois contribuintes estão em situação equivalente com relação a uma medida ou critério comparação (SCHOUERI, 2005, p. 273), ou seja, a análise da igualdade sempre dependerá da utilização de um critério ou medida de comparação que permita responder ao questionamento: igual em relação a quê? (TIPKE, 1984, p. 520).

Em razão do seu conteúdo vazio²¹⁹, pode-se afirmar que não há um critério de comparação inerente à ideia de igualdade. Dessa forma, somente é possível atribuir um conteúdo determinado à igualdade e controlar a constitucionalidade da disparidade no trato tributário, através da utilização das ideias de justiça transportadas para o direito tributário e de especificações constitucionais explícitas (VELLOSO, 2010, p. 142).

Para a maior parte das ordens constitucionais contemporâneas, a capacidade econômica dos contribuintes é o critério fundamental que preside a repartição dos encargos tributários (GODOI, 1999, p. 183). Dito de outra forma: Na atualidade, o principal critério de comparação em matéria tributária é a capacidade econômica dos cidadãos²²⁰.

²¹⁸ Ao final e ao cabo da breve exposição acerca das teorias de igualdade de Humberto Ávila e Celso Antônio Bandeira de Mello, é possível afirmar ambas as teorias completam-se, razão pela qual serão usadas no presente trabalho conjuntamente, aproveitando-se o que há de melhor em ambas as teses.

²¹⁹ Ricardo Lobo Torres (2005a, p. 152/153) leciona que a igualdade, tanto como valor, quanto como princípio, é vazia, recebendo seu conteúdo emanado de diversos valores e princípios e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas.

²²⁰ *“Quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderante de obter receitas dos particulares, e o ordenamento constitucional permitir a*

A despeito de remontar à antiguidade clássica²²¹, a primeira formulação teórica referente ao princípio da capacidade contributiva coube a Adam Smith. Para o economista e filósofo, os súditos de cada Estado deveriam contribuir para a manutenção do Governo, em proporção às suas respectivas capacidades (GODOI, 1999, p. 188).

Ao apontar a capacidade contributiva como critério fundamental para a repartição dos encargos tributários, Smith rompe com os critérios discriminatórios até então utilizados (tais como: *status civil*, raça, religião e nacionalidade).

Por outro lado, ao afirmar que a capacidade contributiva deve orientar a repartição da carga tributária, o liberalismo encontrou um critério que, repartindo igualmente os sacrifícios gerados pelos tributos, vedava privilégios e formas de discriminação, algo que era fundamental em um momento histórico de ascensão da classe burguesa e da afirmação da igualdade de todos perante a lei.

Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 188) acertadamente observa que a noção de capacidade contributiva ganha sentido e funcionalidade no momento em que o tributo adquire o *status* de principal receita pública e a igualdade perante à lei é alçada como alicerce fundamental do regimes constitucionais.

Atualmente, como já dito, a teoria ou princípio da capacidade contributiva²²² é o principal critério de comparação em matéria tributária. Significa, em apertada síntese, que cada cidadão deve contribuir para as despesas do Estado, na exata proporção de sua capacidade econômica. No ordenamento jurídico brasileiro, tem previsão expressa no texto constitucional, artigo 145, §1º, da CF/88²²³.

eleição dessa medida de comparação, será a capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes” (AVILA, 2009, p. 160).

²²¹ O professor José Casalta Nabais (2009, p. 443) aduz que o princípio da capacidade contributiva além de remontar à antiguidade clássica, tem expressão na própria Bíblia. A fim de corroborar sua tese, o renomado professor cita passagens do Antigo e Novo Testamento, onde há uma vinculação de determinadas espécies de pagamentos (dízimos e tributos) à respectiva capacidade econômica de cada um.

²²² É importante mencionar que a doutrina costuma dividir a capacidade contributiva em absoluta e relativa. O professor Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 154) trata da capacidade contributiva sob o viés objetivo (chamada por alguns de capacidade contributiva absoluta) e subjetivo (chamada por alguns de relativo). Em seu viés objetivo, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como fundamento para a tributação e como uma imposição ao legislador de escolha de hipótese de incidência que seja signo presuntivo de riqueza. Em seu viés subjetivo, o princípio da capacidade contributiva atua na graduação da tributação e como limite máximo e mínimo à imposição tributária.

²²³ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

Frise-se: A capacidade contributiva é o critério fundamental para instrumentalizar a isonomia ou igualdade na seara tributária, mas não o único. A capacidade contributiva atua como um subprincípio a serviço de um princípio maior que é a igualdade, que, pode, a depender do caso, instrumentalizar-se por intermédio de outros subprincípios (GODOI, 1999, p. 192).

4.2.3.2 Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade

A relação entre capacidade contributiva e extrafiscalidade vem suscitando grandes debates ao longo do tempo, podendo se vislumbrar, pelo menos, três posições ou momentos dessa “conturbada relação”.

Durante algum tempo, o princípio da capacidade contributiva foi enxergado sob um viés quase absoluto, predominando a ideia que a capacidade econômica era o único critério hábil a justificar tributos díspares. Nesse período, a extrafiscalidade era rechaçada, sob o fundamento de que a tributação deveria pautar-se exclusivamente pela capacidade econômica, sendo econômica e socialmente neutra (VELLOSO, 2010, p. 295).

Tal posicionamento poderia se sustentar no Estado Liberal Clássico, onde, como já dito, a atuação do Estado deveria se pautar por uma suposta neutralidade perante a sociedade e, especialmente, frente à economia, de maneira que a atividade tributária deveria se orientar por fins exclusivamente arrecadatários. Entretanto, o Estado Moderno é essencialmente intervencionista, a fim de efetivar direitos sociais e corrigir distorções econômicas. As constituições modernas impõem exigem a intervenção estatal, abrindo amplo espaço para a tributação com fins regulatórios (VELLOSO, 2010, p. 302).

A extrafiscalidade, que havia sofrido com a “hipertrofia” da capacidade contributiva no Estado Liberal, ganhou força durante o Estado Social, podendo ser apontada (nesse período) como principal algoz do princípio da tributação conforme a capacidade contributiva. Realmente, diante da grande utilização da extrafiscalidade no Estado Social, é possível reconhecer que a capacidade contributiva enfrentou um

§ 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.

período de grave crise e descrédito. Nessa fase, o referido princípio teve seu espectro bastante reduzido, quase que totalmente limitado à vedação ao arbítrio.

Após a capacidade contributiva ter recuperado seu prestígio, tendo sido consagrada em diversos textos constitucionais, e da extrafiscalidade ter sua importância reconhecida nos Estados Modernos, como já visto, a dificuldade fundamental passou a ser a compatibilização entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, ou seja, o estabelecimento de limites à extrafiscalidade diante da capacidade contributiva.

Parece acertado o entendimento que enxerga a capacidade contributiva como um subprincípio a serviço de um princípio ou valor mais amplo, qual seja: Igualdade ou isonomia. Nessa conjuntura, a capacidade contributiva surge como o critério fundamental para estabelecer a divisão de encargos tributários. Contudo, tal critério não é exclusivo, podendo ceder diante de outros valores ou princípios ou plasmados em normas constitucionais (GODOI, 1999, p. 193).

Nesse contexto, outros critérios constitucionalmente válidos podem excepcionar o critério fundamental de repartição de encargos tributários, justificando tratamento diferenciado para aqueles que se enquadrem no perfil eleito pela norma. Nessas situações, não se pode falar que existe (necessariamente) quebra da igualdade²²⁴.

Na mesma linha, Humberto Ávila (2009, p. 161) aduz que nos tributos que se destinam a atingir fins econômicos ou sociais (extrafiscais), a medida ou critério de comparação utilizada não será a capacidade contributiva. Contudo, ainda sim deverá existir uma relação de pertinência, fundada e conjugada, da medida de comparação com a finalidade eleita. A finalidade, por sua vez, deve estar dentre aquelas que o ente estatal deve realizar e servirá de parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas.

Por certo, em se tratando de tributação com finalidade extrafiscal, cânones da ordem econômica (art. 170 da Constituição Federal de 1988), por exemplo, poderão impor tratamento diferente a pessoas com a mesma capacidade contributiva²²⁵.

²²⁴ No mesmo sentido, Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 196) adverte que uma discriminação que encontre fundamento na capacidade econômica dos contribuintes não viola necessariamente a isonomia tributária, desde que o *discrímen* esteja fundado em diferenças concretas e reais, ligando-as de forma racional a valores positivados na Constituição.

²²⁵ O professor Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 291) adverte que “o princípio da capacidade contributiva passa a ser um entre os vários fatores de discriminação, todos baseados nos mesmo

A título de exemplo, pessoas com a mesma capacidade contributiva podem ser tributadas de forma diferente, com a finalidade de se promover o pleno emprego (que é um dos princípios da ordem econômica). Dessa forma, seria possível, por exemplo, estabelecer-se uma alíquota menor para empresas com determinado nível de automação, conforme expressamente autoriza o artigo 195, §9º, da Constituição Federal de 1988²²⁶.

Nessa situação, não será possível o tratamento tributário diferenciado entre empresas que possuam a mesma capacidade contributiva e preencham o mesmo nível de automação eleito pelo legislador para fazer jus ao benefício fiscal. Nesse ponto, impõe-se a chamada igualdade horizontal, que exige o mesmo tratamento para aqueles que atendem ao requisito ou a medida de comparação prevista em lei (SCHOUERI, 2005, p. 31).

Impende ressaltar que as normas tributárias indutoras nem sempre irão contrariar a capacidade contributiva (VELLOSO, 2010, p. 301). Contudo, os casos que provocam os debates mais acalorados são aqueles que envolvem medidas ou critérios de comparação que acabam se chocando (de certa forma) com a capacidade contributiva, ou seja, importam em tratamento diferenciado entre diversos segmentos ou diferentes “fatias”.

4.2.3.3 Incentivos Tributários, Isonomia e Proporcionalidade

Antonio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 126/127) é preciso ao afirmar que a faculdade de discriminar é da essência do poder de tributar, tanto pela diversidade natural das pessoas e objetos sujeitos à tributação, como pelas importantíssimas finalidades extrafiscais de conteúdo social ou econômico que orientam a moderna atuação financeira do Estado.

Os incentivos tributários importam em desoneração tributária para um grupo de contribuintes, que não se submetem à regra geral ou padrão de tributação (*benchmark*) de determinada espécie de tributo, com a finalidade de que adotem

valores e voltados à mesma finalidade”. Passa a ser essencial, prossegue o professor, examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que autorize a discriminação.

²²⁶ “Art. 195. § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)”.

determinado comportamento de interesse do Estado. Dessa forma, passa a ser essencial compatibilizar a isonomia tributária e a concessão de incentivos tributários, estabelecendo os contornos ou limites à sua concessão.

De fato, a concessão de um incentivo tributário pode importar em situação de desoneração tributária para contribuintes de elevada capacidade contributiva ou econômica, importando no afastamento, em menor ou maior grau, do mandamento constitucional imposto pela isonomia. Esse afastamento exige, contudo, que a tributação ou desoneração tributária submeta-se a outro tipo de controle: o controle de proporcionalidade (AVILA, 2009, p. 162).

Como já dito, muito embora exista relativo consenso quanto à formulação teórica do mandamento constitucional da isonomia²²⁷, sua aplicação ou compatibilização com os casos práticos, onde em menor ou maior grau ocorre uma discriminação, é bem mais complicada. No campo dos incentivos tributários não é diferente, constituindo tarefa árdua a fixação de parâmetros objetivos para a análise da igualdade tributária dessa espécie de desoneração.

Com a finalidade de orientar a análise da razoabilidade das discriminações tributárias, Antonio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 138/146), com base na análise da jurisprudência norte-americana, apresenta algumas diretrizes que podem orientar a solução dos litígios relativos à igualdade tributária, resguardando-se a esfera de atuação de cada um dos poderes da República.

Em primeiro lugar, a discriminação deve ser razoável, fundada em diferenças reais e concretas entre as pessoas ou objetos tributados. Dessa forma, desde que existam diferenças reais substanciais entre os objetos ou pessoas tributadas, será lícita a discriminação (DÓRIA, 1986, p. 139)²²⁸.

Em segundo lugar, não basta que existam diferenças reais entre as pessoas ou objetos tributados, é preciso que exista um objetivo ou valor justifique a

²²⁷ Em sentido similar à notória lição de Aristóteles, Ruy Barbosa (2010, p. 55) aduz que “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.*” Assim como a conhecida assertiva de lavra de Aristóteles, a lição de Ruy Barbosa muito pouco contribui para dar conteúdo concreto à igualdade.

²²⁸ Humberto Ávila (2009, p. 44/45) defende algo muito parecido na parte em que trata dos elementos estruturais da igualdade, quando (2009, p. 44/45) aduz expressamente que somente distinções fundadas em diferenciações reais existentes entre os contribuintes poderiam ser consideradas como válidas, exigindo, portanto, uma vinculação da medida de comparação com a realidade concreta. Para o citado professor, sem uma diferença real, concretamente existente, a diferença normativa seria arbitrária.

discriminação (DÓRIA, 1986, p. 141). No caso dos incentivos tributários, o objetivo de induzir comportamentos deve estar ligado a uma finalidade econômica ou social prevista por nosso texto constitucional²²⁹. A título de exemplo, podem ser citados: a redução das desigualdades regionais; a preservação da ordem econômica; a busca pelo pleno emprego; a evolução da ciência e tecnologia; o desenvolvimento da indústria nacional e a erradicação da miséria.

Por último, deve existir um nexo lógico entre o objetivo que se pretende atingir e a medida de discriminação eleita pelo legislador (DÓRIA, 1986, p. 143). Dito de outra forma: é necessário que a medida de comparação escolhida seja apta a atingir o objetivo que se pretende atingir²³⁰.

É importante destacar que as ideias sobre igualdade de lavra de Celso Antônio Bandeira de Mello e Antônio Roberto Sampaio Dória são plenamente compatíveis, podendo ser aplicadas, no que tange às discriminações tributárias, quase que integralmente.

Nada obstante, a doutrina tem sustentado que a não utilização do princípio da capacidade contributiva e a consequente a eleição de outro critério ou medida de comparação devem ser devidamente justificados à luz da proporcionalidade (AVILA, 2009, p. 162). Para os partidários dessa corrente, a utilização do princípio da proporcionalidade²³¹ como parâmetro para controle dos incentivos tributários permite

²²⁹ Na mesma linha, Humberto Ávila (2009, p. 61) aduz que a medida de comparação adotada precisa manter uma relação fundada e conjugada de pertinência com uma finalidade compatível com o texto da Constituição. Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p. 43) também salienta que o fundamento que autoriza a discriminação deve ser compatível com a Constituição.

²³⁰ No mesmo sentido é o pensamento de Celso Antonio Bandeira de Mello (2013, p. 38), para quem é preciso que haja uma adequação racional entre a medida adotada e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo (MELLO, 2013, p. 39).

²³¹ Embora a expressão “princípio da proporcionalidade” tenha sido consagrada, sendo largamente utilizada há algum tempo, há quem questione a natureza de princípio atribuída à proporcionalidade. O próprio Robert Alexy (2008, p. 117) defende que não se trata efetivamente de um princípio, eis que a adequação, necessidade e a própria proporcionalidade não são sopesadas frente a algo. Segundo Alexy, o que se indaga, na verdade, é se adequação, necessidade e proporcionalidade foram satisfeitas ou não, fato que revela que essas três máximas parciais têm conteúdo de regra. Outros, como Humberto Ávila (2013, p. 144 e 183), definem a proporcionalidade como um postulado estruturador da aplicação de outras normas. Para esse autor, além de princípios e regras, existe uma terceira espécie de norma jurídica: os postulados. A proporcionalidade é uma espécie de postulado, sem conteúdo material específico, que atua na estruturação e aplicação de outros princípios jurídicos (metanorma). Por último, existem aqueles que defendem que a proporcionalidade é sim um princípio. Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento figuram entre os partidários dessa numerosa corrente. Para esses últimos autores, a proporcionalidade, além de possuir conteúdo material específico, ligado à contenção racional do poder estatal, pode sim sofrer calibração frente a outros princípios, como ocorre diante da separação de poderes e democracia (2012, p. 469). No presente trabalho será utilizada a

sua compatibilização com a capacidade contributiva, isonomia e princípios da ordem econômica.

Dessa forma, quando se estiver diante de norma tributária indutora (incentivo tributário), será possível a utilização de outras medidas de comparação (além da capacidade econômica dos contribuintes), as quais devem, por óbvio, manter fundada e conjugada relação de pertinência com a finalidade extrafiscal buscada pelo legislador. Além disso, essas medidas de comparação também devem se submeter ao crivo da proporcionalidade, em um juízo de ponderação com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da ordem econômica²³².

Em outras palavras, para que se alcance a finalidade indutora inerente à norma, sem se descuidar da igualdade, da capacidade contributiva e dos cânones da ordem econômica, devem ser analisadas: a adequação, a necessidade e proporcionalidade da medida de comparação escolhida²³³.

Nesse contexto, em primeiro lugar, o critério ou medida escolhida deve provocar efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. Fala-se, assim, em medida de comparação adequada²³⁴ (AVILA, 2009, p. 162).

expressão “princípio da proporcionalidade”. A uma, porque não se pode negar que a proporcionalidade possui sim um conteúdo material específico, como já dito acima. A duas, porque seu enquadramento como princípio é mais coerente com a linha que será defendida mais a frente, que pugna por uma postura de maior deferência do judiciário frente às escolhas realizadas pelo executivo e legislativo.

²³² Nesse sentido também é o pensamento do professor Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 171), que destaca a impossibilidade de se afastar o princípio da capacidade contributiva diante tão-somente da existência de um objetivo extrafiscal. O afastamento do referido princípio só seria justificado, prossegue o professor, caso o objetivo extrafiscal seja razoável, e que prevaleça diante de um juízo de ponderação de valores entre a igualdade e a capacidade contributiva. Seguindo essa mesma linha, Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 196) aduz que o legislador ordinário pode estabelecer exceções à capacidade contributiva, desde que a regra discriminatória se sustente frente ao teste, inerente ao Estado Democrático de Direito, da “razoabilidade” das leis. Pedro Herrera Molina (1998, p. 128/129) também segue nessa direção, defendendo que a restrição ao direito de contribuir com base na capacidade econômica exige controle sobre: a) a idoneidade da medida extrafiscal; b) sua necessidade; e c) proporcionalidade de sua utilização. O professor Douglas Yamashita (2002, p. 62) entende que não faz sentido falar em justiça fiscal e em princípio da capacidade contributiva no que tange a normas ou tributos extrafiscais. A despeito disso, chega a conclusão parecida, eis que considera que as normas extrafiscais ou tributos extrafiscais tem sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade.

²³³ Nesse ponto do trabalho, é importante destacar que são seguidas as ideias de Robert Alexy (2008), que enxerga os princípios como mandados de otimização, isto é, normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas existentes.

²³⁴ Claudio Pereira Souza Neto e Daniel Sarmento (2012, p. 470) destacam que a adequação impõe o preenchimento simultâneo de duas exigências, quais sejam: a) que o fim perseguido pela atividade estatal seja legítimo; e b) que o meio escolhido seja, ao menos, apto para o atingimento do fim buscado pela atuação estatal.

Uma norma que diminua a alíquota de IPVA para proprietários de veículos automotores movidos a gás mostra-se, por exemplo, adequada a promover a defesa do meio ambiente, na forma autorizada pela Constituição Federal (art. 170, VI, da Constituição Federal de 1988)²³⁵.

Nesse ponto, é importante destacar que a máxima da adequação tem, na verdade, a natureza de um critério negativo, isto é, a exigência de adequação não determina tudo, mas excluiu algumas coisas, servindo para eliminar *de plano* os meios inadequados (ALEXY, 2008, p. 590)²³⁶.

Um meio totalmente inadequado, a título de exemplo, seria a instituição de um incentivo tributário de IPI para as empresas fabricantes de cigarro (diminuição de alíquota), com a finalidade de diminuir o consumo desse produto. Ora, a diminuição da alíquota de IPI dos cigarros fatalmente iria produzir uma diminuição do preço desse produto, aumentando, por conseguinte, seu consumo. Flagrante, portanto, a inadequação do meio escolhido.

Um último aspecto referente à adequação diz respeito às espécies tributárias que podem servir de veículo para normas indutoras. Quanto aos impostos, parece não haver maiores problemas, já que se trata de espécie tributária sem fato gerador vinculado a uma atuação estatal específica, bem como com recursos destinados às despesas gerais do Estado. Dessa forma, em princípio, não se pode apontar incompatibilidade entre os impostos e as normas tributárias indutoras (SCHOUERI, p. 222).

As demais espécies tributárias, contudo, merecem maior cuidado. As taxas, por exemplo, merecem atenção especial e maior esforço para sua compatibilização com as normas tributárias indutoras, em virtude de seu nítido caráter de contraprestação. Além disso, é preciso que exista coerência entre a atividade

²³⁵ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.”

²³⁶ No que tange à análise da adequação das medidas escolhidas para o alcance dos fins pretendidos, mostra-se precisa a observação de Cláudio Pereira Souza Neto e Daniel Sarmiento (2012, p. 473), que salientam que deve prevalecer um conceito *fraco* de adequação, ou seja, medida adequada é aquela que contribui de alguma maneira para atingir o fim pretendido. Tal posicionamento parece acertado e coerente com a linha que é defendida nesse trabalho (mais a frente), onde se sustenta uma atuação mais contida do judiciário, prestando maior deferência às escolhas efetuadas pelo legislativo e executivo.

estatal que justifica a cobrança da taxa e a finalidade buscada pela norma extrafiscal.

Outro exemplo interessante pode ser colhido, por exemplo, junto às contribuições sociais destinadas à seguridade social. Como bem observado por Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 262), uma contribuição destinada à seguridade social não pode perseguir efeitos ou finalidades destinadas ao esporte, carreando seus recursos para esse fim. Parece correto o pensamento do referido autor, que enxerga nessa situação uma verdadeira “tredestinação” de um recurso constitucionalmente vinculado à determinada finalidade. O mesmo fundamento dificulta bastante a compatibilização entre os empréstimos compulsórios e as normas tributárias indutoras.

Parece crucial, nesse ponto, analisar a estrutura e a finalidade dos institutos envolvidos. Por certo, enquanto algumas espécies tributárias possuem estrutura e finalidade orientada a determinados objetivos, outras podem se adequar juridicamente a perseguição de finalidades e objetivos bem diversos²³⁷.

Necessária é a medida que, dentre todas as medidas igualmente adequadas e disponíveis, provoca a menor restrição possível no que tange aos demais princípios em jogo, como, por exemplo, o da igualdade (AVILA, 2009, p. 162). Ao contrário do que ocorre com a adequação, aqui não ocorre uma simples eliminação de meios. Nada obstante, ao legislador também não é imposta categoricamente a adoção do meio que intervém em menor intensidade, sendo-lhe garantida prerrogativa de avaliação e decisão para escolher entre diversos caminhos potencialmente adequados para atingir a finalidade eleita (ALEXY, 2008, p. 591)²³⁸.

Além da necessidade da medida de comparação ou critério adotado para a promoção da finalidade extrafiscal, também deve ser questionada a própria necessidade da utilização dos incentivos tributários.

²³⁷ Na mesma linha, Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 263) sustenta que deve ser verificada a natureza dos institutos jurídicos, porquanto, por razões lógicas, alguns são capazes de perseguir determinadas consequências e incapazes de promover outras.

²³⁸ Para Robert Alexy (2008, p. 588), as máximas da adequação e da necessidade determinam a máxima realização com base nas possibilidades fáticas. De forma mais precisa, Claudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento (2012, p. 476) salientam que o Poder Judiciário deve respeitar uma margem de apreciação dos órgãos responsáveis pela escolha da medida, evitando imiscuir-se nas esferas de decisão política e técnica dos demais poderes estatais. Em outras palavras: O judiciário deve se limitar à invalidação de medidas evidentemente excessivas.

Em virtude de possíveis interferências na livre concorrência e gravames na igualdade, alguns doutrinadores têm sustentado que a tributação extrafiscal só deve ser utilizada quando comprovada a ineficácia de medidas não fiscais ou a maior restrição causada por essas a direitos e garantias constitucionais. Em resumo: para essa parcela da doutrina, as normas tributárias indutoras somente deveriam ser usadas como *última ratio*, e não como regra. Inicialmente, a solução deveria ser buscada nos institutos, técnicas e instrumentos dos respectivos ramos jurídicos (VELLOSO, 2010, p. 315)²³⁹.

Embora não se possa concordar que a utilização de incentivos tributários deva ser encarada como *ultima ratio*, especialmente porque, em determinados casos, a concessão desse tipo de medida apresenta-se como o meio mais eficiente, menos custoso e mais consentâneo com a providência ou urgência requerida, também não se pode fechar os olhos para situações onde resta evidente a utilização abusiva e desarrazoada desse tipo de desoneração tributária, fato que coloca em xeque a transparência, o equilíbrio e a responsabilidade na gestão fiscal.

Veja, a extrafiscalidade e a concessão de incentivos tributários são formas legítimas de atuação desse novo modelo de Estado, que busca corrigir imperfeições ou falhas do mercado, assim como atingir fins constitucionais (como por exemplo, a igualdade material). Nada obstante, a extrafiscalidade e os incentivos tributários não podem ser vistos como panaceia²⁴⁰, especialmente porque implicam, não raras vezes, em se afastar em maior ou menor grau o principal parâmetro de comparação em matéria tributária, qual seja: capacidade contributiva. De forma mais simples: Os incentivos tributários podem e devem ser utilizados, sempre de forma justificável à luz do princípio da proporcionalidade e sem abusos.²⁴¹

²³⁹ Paulo Caliendo (12/13) também entende que as normas extrafiscais somente devem ser utilizadas de forma subsidiária. Contudo, o referido professor entende que a subsidiariedade tem natureza de um princípio autônomo (não ligado à proporcionalidade), balizando a própria necessidade ou não da utilização de normas extrafiscais.

²⁴⁰ Em linha parecida, Fernando Sainz de Bujanda (1963, p. 420/421) sempre demonstrou grande preocupação quanto ao uso abusivo das medidas extrafiscais, chamando a atenção para o fato de que esse instrumento não poderia servir de panaceia para todos os males. Seu manejo, segundo o referido autor, deveria ser extraordinariamente prudente, ou seja, ao contrário do que muitos sustentam, o referido mestre espanhol admitia sim o uso da extrafiscalidade, contudo, entendia que seu uso deveria ser restringido paulatinamente.

²⁴¹ Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 213/215) entende que a extrafiscalidade não deve ser vista como fenômeno excepcional, especialmente em países que possuem como mandamento constitucional criar igualdade fática entre regiões e classes sociais. O citado autor destaca que a capacidade contributiva figura como principal subprincípio que especifica a igualdade, todavia não

Proporcional (*stricto sensu*) é a medida de comparação em que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, superem os efeitos negativos decorrentes da sua utilização (AVILA, 2009, p. 163).

Veja que a análise da proporcionalidade *stricto sensu* é feita com base em uma ponderação entre o peso da finalidade extrafiscal que é buscada e a eventual restrição à igualdade e /ou a outro princípio constitucional afetado pela norma indutora (VELLOSO, 2010, p. 316).

A ideia da proporcionalidade impõe a máxima realização dos direitos fundamentais não apenas em face das possibilidades fáticas, mas também em relação às possibilidades jurídicas, as quais são determinadas pelos princípios colidentes (ALEXY, 2008, p. 593)²⁴².

O que é essencial, nesse ponto, é assentar que a simples menção, ou a busca, de um objetivo extrafiscal não é suficiente para a aferição da constitucionalidade de uma norma tributária indutora, frente aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e ordem econômica. É necessário mais do que isso. É preciso que a norma indutora seja submetida ao crivo do princípio da proporcionalidade, sendo demonstrada sua adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*²⁴³.

deve ser visto como o próprio princípio da igualdade, que, no moderno Estado Democrático de Direito, concretiza-se, por vezes, através de outros subprincípios ou instrumentos. Na mesma linha, é o pensamento de Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 87), que sustenta que a utilização de normas tributárias indutoras não é medida excepcional, surgindo em obediência ao preceito constitucional de atuação positiva do Estado.

²⁴² Segundo Robert Alexy (2008, p. 593), a tarefa de ponderação entre os princípios colidentes deve observar duas máximas: Em primeiro lugar, quanto maior for o grau de não satisfação ou afetação de um dos princípios, tanto maior deverá ser a importância da satisfação do outro princípio envolvido. Em segundo lugar, quanto mais pesada for a intervenção em um direito fundamental, tanto maior deverá ser a certeza das premissas sobre as quais essa intervenção baseia-se. Embora as máximas apresentadas por Robert Alexy possam ajudar na solução de problemas práticos, mais uma vez, Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento são precisos (2012, p. 479), ressaltando de forma expressa que o Judiciário deve adotar uma postura de autocontenção, somente devendo invalidar medidas adotadas pelo Poder Executivo e Poder Legislativo, quando for patente que as restrições aos direitos ou interesses por ela atingidos não forem compensadas pela promoção dos interesses favorecidos. Segundo os autores, em caso de “empate ponderativo” ou de incerteza na avaliação jurisdicional, a medida deve ser mantida.

²⁴³ O professor Humberto Ávila (2009, p. 164) entende que, além de adequada, necessária e proporcional (*stricto sensu*), a norma tributária indutora não poderia provocar efeitos excessivos, a ponto de retirar a eficácia mínima de um direito fundamental. Por exemplo, a pretexto de promover o pleno emprego (que, como se sabe, é um dos princípios da ordem econômica), a norma tributária, mesmo adequada, necessária e proporcional, não poderá produzir efeitos que

Por último, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 275) destaca que existem situações onde o próprio constituinte entendeu por bem vedar a utilização de determinados critérios ou medidas de comparação. São as hipóteses previstas nos artigos 150, II, 151, 152 e 173, todos da CF/88²⁴⁴. A eleição desses critérios ou fatores de discriminação torna (em regra) inconstitucional as normas tributárias que os elegerem.

Embora sem ligação direta com a ordem tributária, alguns outros parâmetros ou critérios de comparação também não poderiam ser aceitos, salvo raríssimas exceções, pois afrontam direitos ou valores constitucionalmente assegurados relacionados ao sexo (art. 5º, I, da CF/88), manifestação do pensamento (art. 5º, IV, CF/88), consciência e crença (art. 5º, VIII, CF/88), raça (art. 5º, XLII, da CF/88), etc. (SCHOUERI, 2005, p. 275).

Em sentido um pouco diverso, Humberto Ávila (2009, p. 156) observa que, enquanto a discriminação por meio de medidas de comparação permitidas exige justificação por uma finalidade constitucional, o uso de medidas de comparação vedadas ou divergentes das prescritas, deverá estar ligado à existência de razões justificativas irresistíveis ou extremamente convincentes, também previstas

retirem a eficácia mínima do que se entende como livre concorrência, sob pena de ter sua inconstitucionalidade declarada por ser excessiva.

²⁴⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”

constitucionalmente. Parece mais correto esse segundo entendimento, que enxerga o caráter relativo dos eventuais princípios e regras em conflito.

4.2.3.4 Não Confisco e Mínimo Existencial

Muito embora a capacidade contributiva figure como principal critério ou medida de comparação para a repartição dos encargos tributários, já se examinou a possibilidade da utilização de outro critério ou medida de comparação, desde que esse critério ou medida de comparação resista ao teste imposto pelo princípio da proporcionalidade.

Entretanto, é importante destacar que existem limites intransponíveis no que tange à capacidade econômica ou capacidade contributiva, até mesmo para as normas com finalidade extrafiscal. Com efeito, quando a capacidade contributiva atuar como pressuposto, fundamento ou limite da tributação, ostentará uma dimensão de peso específica e distinta do princípio da igualdade. Nesses casos, a capacidade contributiva não poderá ser ignorada (GODOI, 2004, p. 258).

Uma dessas situações é a do mínimo existencial. Segundo o professor Ricardo Lobo Torres (2009, p. 35/36), há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de imposição estatal²⁴⁵ (além de exigir prestações positivas por parte do Estado). O citado professor salienta que sem o mínimo necessário a existência humana, cessam a possibilidade de sobrevivência e as condições iniciais de liberdade²⁴⁶. Dessa forma, a extrafiscalidade deve atentar e guardar referência às condições mínimas de existência humana, sob pena de ser declarada inconstitucional²⁴⁷.

²⁴⁵ Não é despidendo ressaltar, assim como faz Pedro Manuel Herrera Molina (1998, p. 121), que a capacidade econômica para contribuir com os gastos públicos somente começa após se ultrapassar o mínimo necessário para a garantia de uma existência digna à pessoa.

²⁴⁶ Ricardo Lobo Torres (2009, p. 13 e 36) destaca que o direito ao mínimo existencial está ancorado na ética e se fundamenta nas condições iniciais para o exercício do direito de liberdade, nos direitos humanos, nos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos do Homem e nas imunidades. Ainda segundo o autor, a ideia de mínimo existencial não é totalmente infensa à ideia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva.

²⁴⁷ Andrei Pitten Velloso (2010, p. 319) observa que situações de tributação do mínimo existencial e de fatos jurídicos desprovidos de conteúdo econômico revelam hipóteses de restrição extrema ao princípio da capacidade contributiva, atingindo o núcleo desse direito fundamental. Em virtude disso, o citado professor sustenta que a capacidade contributiva deve prevalecer sobre eventuais extrafiscais, quando do controle de proporcionalidade *stricto sensu*.

Outra situação de limite intransponível à tributação extrafiscal pode ser encontrada na proibição constitucional da tributação com efeitos confiscatórios (art. 150, IV, CF/88²⁴⁸). Segundo Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 301), esse princípio constitucional exterioriza a necessidade de se fixar um limite máximo para a tributação. Por certo, ultrapassado certo limite, a tributação ofende direitos fundamentais e é passível de controle pelo Poder Judiciário (TORRES, 2005a, p. 304):

Embora haja consenso quanto algumas hipóteses extremas (como por exemplo, uma alíquota de 100% sobre a propriedade), Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra clássica de Aliomar Baleeiro (2010, p. 913), observa que os casos mais complexos e polêmicos envolvendo o princípio da vedação aos efeitos confiscatórios envolvem situações em que as alíquotas se situam abaixo dos 100%, como por exemplo, 60% ou 80%. Nesses casos, cessa a unanimidade e começa a polêmica.

Embora o sistema jurídico brasileiro atual, ao contrário da Constituição de 1934 (art. 185), que possuía dispositivo que servia de baliza para a aplicação da vedação ao confisco, não consagre qualquer indicação quantitativa do que possa ser considerado confisco, a doutrina tem se esforçado para conferir algum conteúdo material à garantia constitucional.

Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 195) aduz que as situações confiscatórias caracterizam-se pela transmutação do Poder Tributário em uma força ilegítima, que absorve substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa. Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 160) sustenta que o tributo confiscatório é aquele que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância ou essência²⁴⁹.

O mais interessante, nesse ponto, é que a vedação ao confisco, como princípio que é, terá sua dimensão e conteúdo estabelecido diante do caso concreto,

²⁴⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

²⁴⁹ Segundo Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 156), a vedação à tributação confiscatória encontra fundamento, a exemplo do que ocorre com a proteção ao mínimo existencial, no direito de liberdade, que se consubstancia, no caso, na proteção à propriedade. Em linha parecida é o pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 912/913), que salienta o caráter de garantia do referido princípio no que tange ao direito de propriedade.

onde, sob a luz da proporcionalidade, deve ser sopesado com os outros princípios eventualmente colidentes. Dessa forma, como bem ressaltado por Ricardo Lobo Torres (2005b, p. 164/165), embora a extrafiscalidade não permita o tributo confiscatório²⁵⁰, os limites de tal confiscatoriedade são bem menos claros do que nos casos de tributação com finalidade fiscal.

Em outras palavras: O conteúdo e a definição do que seja tributo confiscatório é diretamente afetado pelas circunstâncias fáticas (tais como: guerras e situações catastróficas) e jurídicas (tais como: a extrafiscalidade)²⁵¹, que devem influenciar, portanto, o maior ou menor rigor na análise da existência de confisco.

4.2.4 Incentivos Tributários e Competência

Conforme já salientado, os incentivos tributários possuem natureza híbrida. São a um só tempo: Normas tributárias e Normas de intervenção sobre o domínio econômico. Nesse contexto, surge a possibilidade de um conflito, eis que uma pessoa jurídica de direito público, no exercício de sua competência tributária, pode acabar regulando assunto cuja competência material se encontra constitucionalmente vinculada a outro ente que compõe a Federação.

Conforme bem observado pelo professor Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 327), a diferença entre o Poder de Tributar e o Poder de Regular se faz presente em termos constitucionais brasileiros quando se trata do tema competência, isso porque a competência reguladora vem disposta entre os artigos 21 a 30 da Constituição Federal de 1988, enquanto que a Competência Tributária vem regulada em capítulo próprio (a partir do artigo 145 da Constituição Federal).

Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 260) e Marciano Seabra de Godoi (2004, p. 257) entendem que o uso da extrafiscalidade pressupõe a existência de competência material e tributária (dupla competência), isto é, a pessoa jurídica de direito público deve possuir, além da competência tributária, atribuição constitucional para atingir o fim pretendido pela norma tributária indutora.

²⁵⁰ Também nesse sentido, ver Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 289). Marciano Seabra de Godoi (2004, p. 261/262) também segue essa linha, não admitindo que a tributação extrafiscal seja confiscatória ou incida sobre o mínimo existencial.

²⁵¹ No mesmo sentido é o pensamento de Pedro Manuel Herrera Molina (1998, p. 111).

Somente a pessoa jurídica de direito público competente para estabelecer determinado tributo pode conceder incentivos tributários (GOUVÊA, 2006, p. 259/260)²⁵². Tal afirmativa é uma decorrência natural do regime de competência tributária. Mas não é só. Além disso, a matéria e os objetivos buscados pelos incentivos tributários devem estar inseridos dentro da competência legislativa daquele ente instituidor da desoneração tributária. Por isso, fala-se em dupla competência²⁵³.

Em virtude dessa exigência de dupla competência, Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 259) entende que as regras de atribuição administrativa e de competência legislativa funcionariam como verdadeiros limites jurídicos da extrafiscalidade. Conquanto não se possa aceitar que somente as regras relacionadas à atribuição administrativa e de competência legislativa funcionem como limites jurídicos à extrafiscalidade, não se pode negar que a existência desses dispositivos limita sim a utilização da extrafiscalidade.

Mais uma vez, não se pode deixar de mencionar que nos casos de incentivos tributários relacionados ao ICMS, sua concessão e revogação devem se dar através de convênios celebrados e ratificados entre os Estados Federados e o Distrito Federal, conforme previsão expressa do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88 e artigos 1º e 2º da LC 24/75²⁵⁴.

²⁵² Embora exista alguma controvérsia quanto à possibilidade da União, através de Tratado Internacional, conceder isenção de tributos estaduais e municipais, parece mais correto o entendimento que vê nessas situações de Tratados Internacionais uma limitação à própria jurisdição brasileira. Quando o país celebra um tratado e o internaliza, a matéria passa a ficar fora do alcance do Poder de Tributar brasileiro. Dessa forma, não surge sequer a competência tributária. Os Tratados, na verdade, são celebrados pela República Federativa do Brasil. No mesmo sentido, conferir Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 111). Em sentido contrário, conferir Aliomar Baleeiro, em nota de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 453/462).

²⁵³ No que concerne à necessidade de concomitância de competências (tributária e legislativa), Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 351) afirma que “as normas tributárias indutoras sujeitam-se: I) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; II) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa.”

²⁵⁴ Cabe destacar também que os incentivos tributários no campo do ISS estão sujeitos à regulamentação por Lei Complementar, a que deve regular a forma e as condições da concessão e revogação dessa espécie de desoneração tributária (Art. 156, §3º, III, da Constituição Federal de 1988). Nessa linha, é essencial destacar que enquanto a Lei Complementar não disciplinar o disposto no inciso III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o ISS terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (art. 88, I e II, do ADCT da Constituição Federal de 1988).

4.2.5 Unidade Político-Econômica Federativa

As normas tributárias também não podem ser utilizadas de forma a colocar em risco a unidade político-econômica da Federação. O Poder Constituinte demonstrou preocupação nessa área, estabelecendo expressamente limitações constitucionais ao Poder de Tributar com a finalidade de proteger e prestigiar a unidade político-econômica do Estado, essencial para a manutenção da forma federativa do Estado, que é uma das cláusulas pétreas (art. 60, §4º, I, CF/88)²⁵⁵.

Decerto, para a preservação do federalismo em seu viés fiscal, a Constituição estabelece uma série de limitações à atuação da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, de maneira a prestigiar a forma federativa de Estado.

No plano da proteção vertical, a Constituição estabelece limitações que se destinam a evitar que os Entes Centrais invadam a competência dos Entes Periféricos, e vice-versa. Com a proteção no plano horizontal, a Constituição Federal busca evitar que o exercício da autonomia local por Estados e Municípios seja prejudicial ao interesse de outros Estados e Municípios, como *soi* acontecer nas chamadas guerras fiscais (RIBEIRO, 2010, p.12/13).

Consoante Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 12/13), a proteção ao modelo federativo no plano vertical está estampada na própria previsão constitucional das competências tributárias, na *imunidade recíproca* (art. 150, VI, “a”, CF/88)²⁵⁶, nas *regras da uniformidade geográfica* (art. 151, I, CF/88)²⁵⁷, na *uniformidade na tributação das rendas* (art. 151, II, CF/88)²⁵⁸ e na vedação à concessão de isenções heterônomas (art. 151, III, CF/88)²⁵⁹.

²⁵⁵ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;”

²⁵⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

²⁵⁷ “Art. 151. É vedado à União:
I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”

²⁵⁸ “Art. 151. É vedado à União:

Por outro lado, o federalismo cooperativo e o Princípio da Conduta Amistosa Federativa impõem também proteção ao federalismo fiscal no plano horizontal, de forma a impedir que Estados e Municípios adotem condutas prejudiciais aos interesses de outros Estados e Municípios, como já dito. Para tanto, a Constituição prevê que cabe à Lei Complementar (art. 146, III, a, CF/88) a definição dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos. Além disso, existe a possibilidade de edição de resolução do Senado Federal prevendo alíquotas mínimas de impostos de competência dos Estados e Municípios (art. 155 da CF/88)²⁶⁰.

Nessa mesma linha, a Constituição Federal estabelece o *princípio da liberdade de tráfego* (art. 150, V, CF/88)²⁶¹, a *regra da uniformidade geográfica* (art. 151, I, CF/88)²⁶² e a *vedação de distinção quanto à origem ou destino dos bens e serviços* (art. 152 da CF/88)²⁶³.

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;”

²⁵⁹ “Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

²⁶⁰ “Art. 155.

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

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

²⁶¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

²⁶² “Art. 151. É vedado à União:

Todos esses dispositivos buscam fortalecer a unidade político-econômica da República, proibindo tratamento tributário diferenciado entre os entes Federativos, assim como proibem a União de tratar de forma diferente qualquer dos entes que compõem a Federação. Em linhas gerais, a regra é que os tributos federais sejam uniformes em todo território nacional, com todos os entes federativos recebendo o mesmo tratamento por parte da União, bem como um dos outros²⁶⁴.

Como bem destacado por Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 130), assim como não se permite que a União estabeleça tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, também não se pode permitir, em princípio, que a União estabeleça hipóteses de incentivos tributários limitados a uma região ou zona do território brasileiro.

Excepcionalmente, no entanto, o artigo 151, I, da CF/88 prevê uma única hipótese de tratamento tributário não uniforme com relação aos entes federativos, qual seja: a concessão de incentivos tributários destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (SCHOUERI, 2005, p. 313).

Tal dispositivo busca proporcionar maior desenvolvimento das regiões do país reconhecidamente mais fracas em seus aspectos econômicos e sociais, de forma a aproximá-las das regiões mais pujantes, contribuindo para o fortalecimento do regime federativo brasileiro.

É possível afirmar, portanto, que a discriminação tributária federal, por meio de incentivos tributários diferenciados a regiões ou atividades que nelas se estabeleçam, deve buscar o fortalecimento da unidade nacional, comprometida pelos desníveis sociais e econômicos, ao invés de desagregá-la por discriminações acaso injustas (DORIA, 1986, p. 131).

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

²⁶³ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

²⁶⁴ É intuitivo que essas limitações não podem ser interpretadas de forma tão elástica a ponto de se exigir que uniformidade de tributação para todos os Estados e Municípios. Isso porque, a autonomia e independência recíproca entre os entes federativos repele a ideia que um indivíduo pague idêntico valor de imposto que outro paga em município diverso (DÓRIA, 1986, p. 134).

Também de forma a fortalecer os laços político-econômicos da Federação, a Constituição Federal estabelece que cabe à Lei Complementar definir a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão incentivos tributários de ICMS, assim como a forma pela qual os Municípios concederão incentivos tributários de ISS (Art. 155, §2º, XI, “g” e art. 156, §3º, III, da CF/88)²⁶⁵.

A remissão da Constituição Federal à Lei Complementar, no que tange à forma pela qual serão concedidos incentivos tributários no âmbito do ICMS²⁶⁶ e ISS²⁶⁷, também deve ser vista como um mecanismo que pretende evitar ou minorar guerras fiscais entre os membros federativos, de forma a fortalecer os laços político-econômicos da Federação.

4.2.6 Incentivos Tributários e Ordem Econômica.

Conforme anteriormente mencionado, os incentivos tributários constituem uma forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, devendo se submeter, dessa forma aos princípios e limites concernentes à atuação estatal nesse campo (art. 170 a 192 da Constituição Federal de 1988)²⁶⁸.

²⁶⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

²⁶⁶ No âmbito do ICMS, como já dito, a LC 24/75 (art. 1º e 2º) prevê que a concessão de incentivos tributários deve se dar através de convênio, que deve ser aprovado de forma unânime pelos Estados representados.

²⁶⁷ Conforme lição de Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 13), enquanto a Lei Complementar não tratar da concessão de incentivos tributários no âmbito do ISS, os Municípios não poderão conceder incentivos tributários que resultem direta ou indiretamente em valor inferior a alíquota mínima de 2% para o ISS (art. 88, II, do ADCT da CF/88).

²⁶⁸ Conquanto a Constituição Federal de 1988 trate expressamente da Ordem Econômica e Financeira entre os artigos 170 e 192, concorda-se com a observação de Eros Roberto Grau (2003, p. 77), que enxerga a existência de inúmeros dispositivos relacionados à Ordem Econômica para além do Título VII da Carta Constitucional de 1988. Para o citado autor, que considera injustificada a alusão do Texto Constitucional a uma Ordem Econômica e a uma Ordem Social, além das regras e princípios que constam dos artigos 170 usque 192 da Constituição Federal de 1988, também são referentes à “Ordem Econômica” os dispositivos constantes dos

Nesse contexto, os princípios e limites referentes à Ordem Econômica, além de servirem de fundamento para a atuação estatal por intermédio dos incentivos tributários, também servem de limites ou parâmetros para calibrar ou aferir a legalidade / constitucionalidade dessa atuação.

A título de exemplo, imagine-se a seguinte situação: Embora sem assumir expressamente esse desiderato, o legislador cria uma espécie de incentivo tributário que contribui decisivamente para o aumento das desigualdades regionais ou sociais ou que estimula substancialmente a manutenção de propriedades improdutivas.

Para além de eventuais violações à isonomia e capacidade contributiva, os fictícios incentivos tributários também violariam flagrantemente princípios reitores da Ordem Econômica (art. 170, III e VII, da Constituição Federal de 1988), sendo, pois, manifestamente inconstitucionais.

Outro interessante exemplo é ofertado Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 255/256), que cita a isenção de imposto de renda concedida pelo Decreto-Lei 1346, de 25 de setembro de 1974, a qual tinha como objetivo estimular as fusões e incorporações de empresas. O incentivo tributário, que afastava a incidência de Imposto de Renda sobre o acréscimo patrimonial revelado pela avaliação de bens do ativo nas hipóteses de fusões e incorporações, hoje seria considerado inconstitucional, por premiar a concentração de renda e riqueza, fins antagônicos àqueles perseguidos pela Ordem Econômica consagrada pela Constituição Federal de 1988.

Exemplo de incentivo tributário compatível com os princípios norteadores da ordem econômica (art. 170, VI, da CF/88), pode ser encontrado em normas que concedem tratamento tributário mais benéfico (a título de IPVA), para veículos movidos a combustíveis renováveis, como, por exemplo, álcool²⁶⁹.

Veja que além dessas situações mais extremas ou limites, é possível vislumbrar casos em que a extrafiscalidade ou a concessão de incentivos tributários coloque frente a frente valores ou princípios constitucionais, até mesmo relacionados à ordem econômica. Nessas situações, a solução dos conflitos passa pela ponderação dos interesses e valores em conflito em cada caso. Parece correto

artigos 1º; 3º; 5º, LXXI; 7º a 11; 24, I; 37, XIX e XX; 103, §2º; 149; 201; 202; 218, 219 e 225 (GRAU, 2003, p. 155).

²⁶⁹ Conforme restou decidido no RE 236931 (RE 236931 embargos, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 14/08/2000, publicado em DJ 04/09/2000.

afirmar, portanto, que, nessas situações, tanto é possível que o valor buscado ou objetivado pela norma extrafiscal prepondere quanto seja afastado, em virtude de ele ser menos importante que os demais valores envolvidos (GOUVÊA, 2006, p. 257)²⁷⁰.

4.3 Limitações Orçamentárias e Financeiras à Concessão de Incentivos Tributários

Extremamente preocupado com o equilíbrio e a responsabilidade na gestão fiscal, características marcantes do novo modelo de Estado que começou a ser desenhado no final do século XX, o legislador estabeleceu algumas exigências formais para a aprovação ou concessão de incentivos tributários. Essas exigências encontram-se plasmadas na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14) e serão vistas a partir de agora.

4.3.1 A Estimativa do Impacto Orçamentário-Financeiro

O primeiro mandamento ou prescrição contido no artigo 14 da LRF determina que a concessão ou ampliação de benefícios e incentivos tributários deverá *“estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”*²⁷¹.

Trata-se de uma estimativa do valor que deixará de ingressar nos cofres públicos em decorrência da desoneração tributária. Essa estimativa deve acompanhar o próprio ato (lei ou medida provisória) instituidor do benefício ou incentivo tributário.

²⁷⁰ Exemplo significativo desse tipo de situação pôde ser colhido no julgamento da ADI MC 2006, Relator Min. Maurício Correa, onde se questionou a constitucionalidade da isenção da contribuição sindical patronal, concedida pela Lei 9317/98 às empresas optantes pelo SIMPLES. Procedeu-se à ponderação dos valores constitucionais envolvidos: de um lado o tratamento favorecido às pequenas empresas (art. 170, IX, CF/88), e do outro lado o fortalecimento da autonomia e liberdade sindical (art. 8º CF/88). Acabou prevalecendo o tratamento favorecido às pequenas empresas, reconhecendo-se a constitucionalidade da citada isenção (ADI 2006 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1999, DJ 24-09-1999 PP-00025 EMENT VOL-01964-01 PP-00078 REPUBLICAÇÃO: DJ 01-12-2000).

²⁷¹ *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 (grifou-se):*

Veja-se, por exemplo, a Medida Provisória nº 497/2010 (BRASIL, 2010b), posteriormente convertida na Lei 12350/2010, que estabeleceu desonerações tributárias referentes à realização da Copa do Mundo no Brasil em 2014. No item quatro da exposição de motivos da referida Medida Provisória consta uma estimativa de gastos tributários de R\$ 135.230.000,00 (cento e trinta e cinco milhões e duzentos e trinta mil reais) por ano (*“O custo da renúncia fiscal decorrente das propostas de desoneração tributária das subvenções governamentais referidas está estimado em R\$ 135.230.000,00 (cento e trinta e cinco milhões e duzentos e trinta mil reais) por ano”*)²⁷².

Assim como outros dispositivos que tratam de benefícios e incentivos tributários, não há qualquer menção à metodologia de cálculo a ser empregada para a realização da estimativa. Nada obstante, a coerência e razoabilidade que devem orientar a atividade estatal impõem que seja empregada metodologia compatível com a utilizada em outras estimativas realizadas pelo Poder Público, como por exemplo, a estimativa de renúncia de receitas que deve acompanhar a Lei Orçamentária Anual (art. 165, §6º, da CF/88)²⁷³.

A citada estimativa não deve ser vista apenas como uma obrigação de cunho meramente formal, mas sim como um poderoso mecanismo de transparência fiscal, que permite trazer para o debate político o custo-benefício das desonerações tributárias instituídas ou aumentadas.

4.3.2 A Obediência à Lei de Diretrizes Orçamentárias

O segundo mandamento impõe que o ato (MP ou Lei) que instituir ou aumentar benefício ou incentivo tributário atenda ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias²⁷⁴. Em verdade, essa norma já poderia ser extraída do texto

²⁷² Como será visto mais à frente, embora tenha apresentado uma estimativa de gastos tributários no valor de R\$ 135.230.000,00, a citada MP 497/2010 deixou de apresentar a estimativa das renúncias de receitas decorrentes dos benefícios e incentivos tributários instituídos em favor da FIFA.

²⁷³ Élcio Fiori Henriques (2010, p. 131) destaca que é possível sustentar que tal metodologia de cálculo assim como outros aspectos relacionados ao gasto tributário podem ser regulados pelo Conselho de Gestão Fiscal (art. 67 da LC 101/2000) ou, em sua falta, pelo órgão central de contabilidade da União (art. 50, §2º, da LC 101/2000).

²⁷⁴ 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

constitucional, pois o artigo 165, §2º, da CF/88 determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias irá dispor sobre as alterações da legislação tributária²⁷⁵.

Dessa forma, o mérito do legislador foi o de colocar de forma expressa algo que já constava em certa medida do texto constitucional, reforçando sua obrigatoriedade. Nesse contexto, a título de exemplo, nos casos em que a Lei de Diretrizes Orçamentárias tenha fixado um prazo máximo de vigência para os benefícios e incentivos tributários²⁷⁶, as leis ou medidas provisórias que instituem essas formas de desoneração tributária não poderão desconsiderar tal mandamento, sob pena de violarem o Texto Constitucional e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.3.3 A Manutenção da Neutralidade Orçamentária

Sem embargo da reconhecida importância dos dois outros mandamentos que se extraem do artigo 14 da LRF, as normas jurídicas constantes dos inciso I e II do referido artigo são fundamentais para prevenir situações de desequilíbrio orçamentário, evitando que a instituição ou aumento de benefícios e incentivos tributários inviabilizem o cumprimento de outras políticas públicas previstas na peça orçamentária (HENRIQUES, 2010, p. 132).

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 (grifou-se)

²⁷⁵ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”

²⁷⁶ Nesse sentido, confira-se a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2013 (BRASIL, 2012a), Lei 12708/2012, que estabeleceu prazo máximo de vigência de cinco anos para benefícios e incentivos tributários. Veja-se o dispositivo legal:

“Art. 91.

§ 1º Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.”

Veja que eventual descumprimento desse preceito leva, na verdade, a um descumprimento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, razão pela qual é possível o controle de sua constitucionalidade por parte do Poder Judiciário. Conforme será visto mais a frente, eventuais conflitos entre leis que instituem benefícios e incentivos tributários e a Lei de Responsabilidade Fiscal devem ser resolvidos no plano constitucional.

Claramente inspirada na legislação norte-americana, como já foi dito, a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs a neutralidade orçamentária dos benefícios e incentivos tributários (DE OLIVEIRA, 2013, p. 870). De fato, de acordo com os incisos I e II, artigo 14 da LRF²⁷⁷, a concessão ou ampliação de benefícios tributários deverá estar acompanhada de medidas (alternativas) que mantenham o equilíbrio orçamentário.

A primeira condição para instituição ou aumento de benefício ou incentivo tributário é a demonstração que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, bem como não afetará as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, I, da LRF). Dito de outra forma: O proponente deverá comprovar que na Lei Orçamentária Anual a arrecadação já foi estimada com o abatimento das referidas desonerações tributárias, bem como que essas desonerações não prejudicarão as metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias²⁷⁸. Nesses casos, não será necessária a utilização das medidas compensatórias previstas no inciso II do art. 14 da LRF (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 11).

De forma alternativa à condição acima analisada, a LRF prescreve que a concessão ou ampliação de benefícios e incentivos tributários deve ser acompanhada de medidas de aumento de receita, mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos (art. 14, II, da LRF).

Nos casos em que a instituição ou majoração dos incentivos e benefícios tributários decorrer da condição prevista no art. 14, II, da LRF, o benefício ou incentivo tributário somente entrará em vigor após ter sido efetivamente implementada uma das medidas de compensação (aumento de receita), conforme regra plasmada pelo art. 14, §2º, do mesmo diploma legal²⁷⁹.

²⁷⁷ “Art. 14.

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.”

²⁷⁸ O professor Weder de Oliveira (2013, p. 870) aduz que a renúncia de receitas poderá levar a uma redução na estimativa de arrecadação, que implicará em redução das dotações orçamentárias e compensação dos efeitos dos benefícios e incentivos tributários com uma redução de despesas.

²⁷⁹ “Art. 14.

Embora as medidas de aumento de receita possam requerer a edição de outro ato normativo (Lei ou MP), além daquele em que houve a instituição do benefício ou incentivo tributário, nada impede que a instituição de um benefício ou incentivo se dê no mesmo instrumento normativo (Lei ou MP) em que se der o aumento de receita (DE OLIVEIRA, 2013, p. 871). É possível, portanto, que uma mesma lei conceda um incentivo tributário e aumente a alíquota de outro tributo, como forma de compensar a renúncia de receita. Tal situação é conhecida como compensação implícita (DE OLIVEIRA, 2013, p. 885)²⁸⁰.

O condicionamento da vigência de benefícios e incentivos tributários ao efetivo implemento de medidas de compensação não constitui criação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, em 1997, a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União já possuía dispositivo similar, condicionando a entrada em vigor do benefício ou incentivo tributário ao cancelamento de despesas de idêntico valor (HENRIQUES, 2010, p. 139).

4.3.4 Incentivos Tributários a Custo Zero? Incidência ou Não do Art. 14 da LRF?

Questão muito interessante e controversa diz respeito à concessão de incentivos tributários a novos contribuintes. Trata-se de situação que tem ocorrido com relativa frequência, que consiste, em linhas gerais, na concessão de um incentivo tributário a determinada pessoa jurídica, com a finalidade de que ela se estabeleça no território do Ente que concedeu a desoneração tributária.

§ 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”.

²⁸⁰ A título de exemplo, pode ser citada a mesma Medida Provisória nº 497/2010 (BRASIL, 2010b), que, ao tempo que instituiu benefícios e incentivos tributários, previu medidas para o aumento de receita, de forma compensar as renúncias decorrentes das espécies de desoneração tributária por ela previstas. Nesse sentido, conferir o seguinte dispositivo: “4. O custo da renúncia fiscal decorrente das propostas de desoneração tributária das subvenções governamentais referidas está estimado em R\$ 135.230.000,00 (cento e trinta e cinco milhões e duzentos e trinta mil reais) por ano. Para o ano de 2010, está prevista a renúncia de no máximo a metade deste valor, o qual será compensado com o aumento da arrecadação decorrente da diminuição do redutor das alíquotas do Imposto de Importação para peças automotivas, previsto no art. 10. Para os anos de 2011 e seguintes, a renúncia fiscal será considerada na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual, de forma a não afetar as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias.” Mais uma vez, deve ser frisado que, embora tenha apresentado uma estimativa de gastos tributários no valor de R\$ 135.230.000,00, a citada MP nº 497/2010 deixou de apresentar a estimativa das renúncias de receitas decorrentes dos benefícios e incentivos tributários instituídos em favor da FIFA.

O Exemplo clássico dessa espécie de incentivo tributário é a isenção de ISS concedida a pessoas jurídicas, com a finalidade de que essas empresas se instalem no território de determinado município (HENRIQUES, 2010, p. 147). Como a pessoa jurídica (até a concessão do incentivo tributário) não está estabelecida no território do município e não gera receita, não há que se falar em qualquer perda de arrecadação, razão pela qual são conhecidos como benefícios e incentivos tributários a “custo zero”.

Essa situação aparentemente não gera qualquer despesa fiscal (hipótese de despesa fiscal imprópria ou gasto tributário impróprio²⁸¹) e tem suscitado bastante controvérsia doutrinária, especialmente no que tange à sua submissão ou não à disciplina do artigo 14 da Lei Complementar 101/2000.

De um lado, encontram-se grandes autores nacionais, que defendem a não aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal a estímulos ou incentivos tributários outorgados sem custo ou a “custo zero”.

Para esses doutrinadores, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal faz clara menção à concessão ou ampliação da qual decorra *renúncia de receita*, receita essa que deve necessariamente estar prevista²⁸². Diante disso, o artigo 14 da LRF não se aplicaria a aos incentivos tributários com “custo zero”, pois, se a empresa não se localizar no município não gerará recursos passíveis de tributação, e, se nele se instala, não haverá redução da receita orçamentária prevista (OLIVEIRA, 2011, p. 419).

Do outro lado, encontram-se autores que sustentam a aplicação integral do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal a todas as espécies de incentivos tributários, inclusive àqueles com “custo zero”²⁸³.

Com o devido respeito àqueles que pensam de forma diferente, parece mais acertada a corrente que defende a aplicação integral do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal a todas as espécies de incentivos tributários.

²⁸¹ O jurista português Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins (2004, p 100/101) sustenta que esse é um caso típico de incentivo tributário que não gera despesa fiscal ou gera tão-somente uma despesa fiscal imprópria. Segundo o referido autor, esse é um dos motivos pelos quais não se pode falar em coincidência entre os conceitos de incentivo tributário e despesa fiscal.

²⁸² Esse também é o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 378/379).

²⁸³ Nesse sentido, é posicionamento de Weder de Oliveira (2013, p. 922/936) e Elcio Fiori Henriques (2010, p. 147/153).

Em primeiro lugar, porque não há qualquer distinção entre incentivo tributário de que resulta renúncia de receita e incentivo tributário de que não resulta renúncia de receita, sendo imanente a esse conceito a ideia de redução potencial da receita (DE OLIVEIRA, 2013, p. 930). Em outras palavras: Mesmo nos casos de redução potencial de receitas, deve ser aplicado integralmente o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em segundo lugar, porque a atividade financeira do Estado deve ser desenvolvida da forma mais transparente possível, impondo-se que todas as espécies de incentivos tributários tenham seu impacto orçamentário-financeiro demonstrado, mesmo aqueles que, aparentemente ou inicialmente, não produzem qualquer custo ou despesa fiscal. Veja que a própria conclusão quanto ao “custo” de determinado incentivo tributário demanda a demonstração do impacto financeiro-orçamentário (HENRIQUES, 2010, p. 151)²⁸⁴.

Em terceiro lugar, porque essa espécie de incentivo tributário, em virtude da deletéria guerra fiscal que acaba se instalando entre diversos Entes políticos, costuma envolver valores monetários muito expressivos e longa extensão temporal, fatores que ressaltam a necessidade de maior transparência e publicidade, de forma que seja possível analisar sua eficiência, proporcionalidade e comparação com eventuais gastos diretos.

Não se deve olvidar ainda da necessidade de que os incentivos tributários, mesmo aqueles concedidos a “custo zero”, estejam conforme o que dispõe a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Nesse ponto, a título de exemplo, caso a Lei de Diretrizes Orçamentárias disponha que os incentivos tributários devam ter prazo máximo de vigência, nenhuma espécie de incentivo tributário poderá ser concedida sem que se atenda a esse requisito (HENRIQUES, 2010, p. 152).

Por último, caso reste devidamente demonstrado e comprovado que o incentivo tributário efetivamente não produzirá qualquer efeito negativo sobre as finanças públicas, não acarretando perda efetiva da receita tributária estimada, estará preenchido o requisito do inciso I, do art. 14 da LRF, dispensando-se, assim,

²⁸⁴ Além disso, como bem destacado por Élcio Fiori Henriques (2010, p. 151/152), o resultado numérico da concessão de determinado incentivo tributário está diretamente relacionado com a metodologia de cálculo adotada pelo Ente político, razão pela qual a demonstração numérica do valor da renúncia encontrada, ainda que seja zero, deve constar da proposta de instituição do benefício fiscal.

a utilização das medidas de compensação previstas no inciso II, do artigo 14 da LRF.

4.3.5 Impossibilidade Do Excesso de Arrecadação Servir Como Fonte Compensatória

Outra questão bastante interessante diz respeito à possibilidade de se utilizar eventual excesso de arrecadação como medida de compensação para a instituição de determinado benefício ou incentivo tributário.

Ocorre excesso de arrecadação quando o montante arrecadado supera aquele que foi inicialmente estimado. Trata-se de situação em que existe um saldo positivo entre arrecadação prevista e a realizada (art. 43, §3º, da Lei 4320/1964). Figura como uma das fontes a serem utilizadas para a abertura de créditos adicionais (art. 43, III, da Lei 4320/1964)²⁸⁵.

Embora não conste como uma das hipóteses de compensação previstas no inciso II, artigo 14, da LRF, a Receita Federal do Brasil chegou a defender a possibilidade de sua utilização como medida compensatória, com base em entendimento manifestado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que foi consultada e produziu parecer nesse sentido.

Tal entendimento consta do Parecer PGFN / CAF nº 2917/2007, segundo o qual a utilização de excesso de arrecadação para a compensação de gasto tributário, no primeiro ano de instituição deste, não contraria o artigo 14 da LRF (desde que cumpridos os demais requisitos legais), que não teria proibido outras

²⁸⁵ Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos: (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

II - os provenientes de excesso de arrecadação; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei; (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

(...)

§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964) (Vide Lei nº 6.343, de 1976)

§ 4º Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-a a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)”.

medidas de compensação não previstas expressamente no citado dispositivo legal (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 14).

Não se pode concordar com esse entendimento. A compensação deve ser promovida através de aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. O inciso II, do art. 14, da LRF é taxativo (DE OLIVEIRA, 2013, p. 887)²⁸⁶.

Veja que a própria técnica de redação utilizada pelo legislador conduz à ideia de taxatividade. Por certo, basta comparar o citado inciso II com o texto do §1º do mesmo dispositivo legal (art. 14, §1º, da LRF²⁸⁷).

Nesse último dispositivo, o legislador utiliza técnica que permite a extensão do comando legal a outras hipóteses, utilizando-se da expressão “*e outros benefícios*” ao final de uma enumeração, de forma a conferir caráter exemplificativo às hipóteses previstas em lei, com a finalidade de abarcar o maior número de situações possíveis. Parece claro, portanto, que o legislador pretendeu dar tratamento diferenciado a essas situações, não havendo como sustentar, diante de uma interpretação sistemática da LRF, que a enumeração constante do inciso II é meramente exemplificativa.

Além disso, não se pode interpretar o dispositivo legal olvidando-se dos objetivos maiores da LRF. De fato, a responsabilidade e o equilíbrio na gestão fiscal não se compatibilizam com a utilização de eventual excesso de arrecadação como medida de compensação para benefícios ou incentivos tributários. Não se pode criar uma despesa contínua com base em um excesso de arrecadação eventual, que pode não se repetir. O excesso de arrecadação pode, por exemplo, ter ocorrido em virtude de uma condição econômica específica, que pode não se repetir.

A questão foi analisada pelo Tribunal de Contas da União, no âmbito do processo nº 015.052/2009-7 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 14),

²⁸⁶ Embora sustente que as medidas previstas pelo inciso II, do art. 14 da LRF são taxativas e exaustivas, sem possibilidade de interpretação extensiva, Antônio Carlos Costa D’Ávila Carvalho Junior (2012, p. 77/81) defende que o efetivo excesso involuntário de arrecadação, que corresponde a um erro de previsão em relação à Lei Orçamentária Anual, poderia ser usado como medida compensatória, já que todas as medidas de compensação previstas pelo inciso II, do art. 14, da LRF trazem em si, como conceito ínsito, uma forma de “excesso de arrecadação” com relação à receita inicialmente prevista.

²⁸⁷ § 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.

ficando expressamente consignado que o inciso II, do artigo 14, da LRF não dá margem a interpretação extensiva, estabelecendo estritamente as medidas de compensação a serem utilizadas, dentre as quais não se inclui o excesso de arrecadação.

O acórdão consignou também que a utilização de excesso de arrecadação como medida de compensação, além de violar o artigos 8º da LRF, 14 da LRF e 167, VI, da CF/88, dificulta o controle do alcance das Metas Fiscais, permitindo que um mesmo recurso possa ser utilizado mais de uma vez (por exemplo, para abertura de crédito adicionais e para a compensação de renúncia de receitas), colocando em risco o equilíbrio orçamentário-financeiro e as metas fiscais (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 16).

4.3.6 Alteração das Alíquotas de Impostos de Natureza Regulatória: Não Incidência do Art. 14 da LRF

Como se sabe, é facultado ao Poder Executivo, nos termos do artigo 153, I, II, IV, V e §1º, da CF/88, alterar as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras. Em razão do caráter eminentemente extrafiscal desses tributos, o art. 14, §3º, I, da LRF²⁸⁸ estabeleceu que incentivos e benefícios tributários concedidos por meio da alteração de suas alíquotas não estão sujeitos às imposições do art. 14 (NASCIMENTO, 2012, p. 148).

Mais uma vez, entretanto, a interpretação do dispositivo legal deve ser restrita²⁸⁹. Assim, mesmo com relação a esses impostos, outras formas de benefícios e incentivos tributários (como por exemplo, isenções, anistias e remissões), devem se submeter às prescrições do artigo 14 da LRF. Apenas no que tange às alterações de alíquota desses impostos há a ressalva citada acima (DE OLIVEIRA, 2013, p. 942).

²⁸⁸ “§ 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.”

²⁸⁹ Élcio Fiori Henriques (2010, p. 146) adverte que os benefícios e incentivos tributários referentes a esses impostos estão sujeitos às regras não veiculadas pelo artigo 14, como por exemplo, a que institui a necessidade da demonstração dos seus efeitos no demonstrativo anexo à proposta orçamentária, nos termos do artigo 165, §º, da CF/88 c/c art. 5º, II, da LRF.

5 CONTROLE DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Consoante o ensinamento do Barão de Montesquieu (2000, p. 165), a natureza das coisas revela que o detentor do poder, invariavelmente, é levado a dele abusar, razão pela qual é necessário que o Poder limite o Poder, a fim de que seja evitada a tendência natural de que dele se abuse.

É nesse contexto que se estrutura, ganha força e se consolida a função de controle. Embora seja possível encontrar algumas formas rudimentares de controle nas antigas Grécia e Roma, é possível afirmar que o princípio do controle é uma das principais características do Estado Democrático de Direito. Realmente, as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle mútuo, baseados em instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão recíprocos, com a finalidade de que a atividade estatal submeta-se sempre à supremacia do interesse público (MILESKI, 2011, p. 168)²⁹⁰.

Os incentivos tributários, por óbvio, não estão imunes à fiscalização e controle por parte das três esferas de Poder. Muito pelo contrário. Em virtude da sua forma de concessão, bem como por não constarem da peça orçamentária, ao contrário das despesas diretas, deve ser exigido mais rigor e fiscalização quanto à sua concessão e seus resultados.

O presente capítulo dedicar-se-á ao tema, a partir de agora. Antes, porém, deve ser feito mais um corte metodológico, qual seja: O exame a ser empreendido nesse capítulo ficará restrito aos incentivos tributários concedidos em nível federal. Por conseguinte, a atividade de controle a ser analisada é aquela desenvolvida pela Câmara dos Deputados, pelo Senado Federal e pelo Tribunal de Contas da União. Quanto ao controle exercido pelo Poder Judiciário, o trabalho irá se concentrar na atuação do Supremo Tribunal Federal.

5.1 Controle Exercido No Âmbito Do Poder Legislativo

5.1.1 O Controle Dos Limites Orçamentário-Financeiros A Cargo Do Legislativo

²⁹⁰ Como bem destacado por Helio Saul Mileski (2011, p. 169), embora de origem francesa, a expressão controle incorporou-se definitivamente ao nosso vernáculo, figurando como atividade própria e essencial aos modernos Estados Democráticos de Direito.

Como demonstrado anteriormente, a maior parte dos incentivos tributários (excepcionados aqueles vistos no item 4.3.6) dependem de lei específica e exclusiva para sua instituição, razão pela qual é possível afirmar que o Poder Legislativo tem grande participação e responsabilidade na sua concessão. Ou pelo menos deveria ter.

De início, é importante destacar que as limitações financeiro-orçamentárias impostas pela Constituição Federal e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (seção 4.3 do presente trabalho) constituem verdadeiro estatuto legal dos incentivos tributários, cujas regras direcionam-se ao processo de proposição, discussão e aprovação de atos legislativos destinados à concessão dessa espécie de desoneração tributária (DE OLIVEIRA, 2013, p. 851).

Nesse contexto, um dos primeiros pontos a ser analisado diz respeito à compatibilidade do projeto de lei que venha a instituir um incentivo tributário com os mandamentos esculpados pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme a regra plasmada pelo já citado dispositivo legal, o projeto de Lei que concede um incentivo tributário deve comprovar que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de Receita da Lei Orçamentária Anual ou que foram instituídas medidas de caráter compensatório²⁹¹ destinadas a aumentar a receita e manter a neutralidade orçamentária (art. 14 da LRF).

A necessidade de inclusão das renúncias de receitas decorrentes da concessão de incentivos tributários na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual é algo salutar, pois permite que os gastos tributários decorrentes de incentivos tributários sejam considerados e discutidos quando da tramitação da peça orçamentária, conferindo maior transparência e legitimidade às hipóteses de desoneração²⁹².

Contudo, nem sempre será possível computar a renúncia na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, principalmente porque a aprovação da Lei Orçamentária está sujeita a prazos peremptórios.

²⁹¹ Além, naturalmente, de estar acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, conforme regramento expresso do *caput* do artigo 14 da LRF. O mesmo dispositivo legal impõe também que o incentivo tributário concedido deve respeitar o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

²⁹² A MP 613/2013, que instituiu crédito presumido de PIS/PASEP e da COFINS na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serve como exemplo de renúncia de receita que foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2013, conforme informações colhidas da exposição de motivos da referida Medida Provisória (BRASIL, 2013c).

Nada obstante, o cumprimento desse requisito também é possível após a aprovação da lei orçamentária anual, desde que essa lei (Lei Orçamentária Anual) seja antecipadamente alterada, de forma a contemplar a estimativa da Renúncia de Receita decorrente do incentivo tributário a ser concedido (CARVALHO JUNIOR, 2012, p. 36)²⁹³.

Sem prejuízo da atuação de outras comissões no âmbito de suas atribuições, atualmente, a análise dos aspectos orçamentário-financeiros referentes aos Projetos de Lei que instituem incentivos tributários de tributos federais é de responsabilidade da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, conforme previsão expressa do Regimento Interno dessa casa do Congresso Nacional (BRASIL, 1989)²⁹⁴.

De forma geral, é possível afirmar que a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados²⁹⁵ tem cumprido seu papel de forma adequada, servindo como filtro satisfatório para o cumprimento das limitações orçamentário-financeiras.

²⁹³ Em sentido contrário, Weder de Oliveira (2013, p. 872) sustenta não ser possível o cumprimento desse requisito após a aprovação da Lei Orçamentária Anual. Esse também parece ser o entendimento do TCU, conforme se pode colher indiretamente de alguns dos seus julgados citados no decorrer do presente trabalho.

²⁹⁴ “Art. 32. São as seguintes as Comissões Permanentes e respectivos campos temáticos ou áreas de atividade:

(...)

X - Comissão de Finanças e Tributação:

(...)

h) aspectos financeiros e orçamentários públicos de quaisquer proposições que importem aumento ou diminuição da receita ou da despesa pública, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual;

(...)

j) sistema tributário nacional e repartição das receitas tributárias; normas gerais de direito tributário; legislação referente a cada tributo;

l) tributação, arrecadação, fiscalização; parafiscalidade; empréstimos compulsórios; contribuições sociais; administração fiscal;

Art. 53. Antes da deliberação do Plenário, ou quando esta for dispensada, as proposições, exceto os requerimentos, serão apreciadas:

(...)

II - pela Comissão de Finanças e Tributação, para o exame dos aspectos financeiro e orçamentário públicos, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, e para o exame do mérito, quando for o caso;

Art. 54. Será terminativo o parecer:

(...)

II - da Comissão de Finanças e Tributação, sobre a adequação financeira ou orçamentária da proposição.”

²⁹⁵ No Senado Federal, a concessão de incentivos tributários é matéria afeta à Comissão de Assuntos Econômicos (art. 99, IV, Regimento Interno do Senado Federal). (BRASIL, 2007).

Tal afirmação pode ser corroborada pela análise do seu relatório de atividades de 2013, onde se constata que mais de 47% (quarenta e sete por cento) das proposições analisadas tiveram parecer de inadequação por incompatibilidade orçamentário-financeira (BRASIL, 2014, p. 10/11)²⁹⁶.

Esses números são indicativos de que a citada Comissão vem desempenhando de forma razoável seu papel, servindo como excelente instrumento a serviço do cumprimento dos limites orçamentário-financeiros previstos pela Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com a finalidade de evitar o arquivamento de proposições por inadequação orçamentário-financeira, por vezes, adota-se a seguinte solução: Fixação na Lei Orçamentária Anual de um fundo ou reserva destinado a compensar os efeitos de projetos de lei que concedam incentivos tributários. Segundo Weder de Oliveira (2013, p. 876), algumas Leis Orçamentárias Anuais consignam reservas com essa finalidade compensatória, razão pela qual a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados tem considerado cumprido o requisito exigido pelo inciso I, do artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A título de exemplo, pode ser citado o Projeto de Lei 2472/2003, que acrescentou os incisos I e II, ao artigo 3º, da Lei 10754/2003 (que instituiu isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI - na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física e aos destinados ao transporte escolar) cujo relatório expressamente mencionou a reserva de contingência como fator a justificar a aprovação do referido Projeto de Lei (BRASIL, 2009).

Quanto à compensação por aumento de receitas (art. 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal) é importante destacar que nada impede que a instituição do incentivo tributário se dê no mesmo instrumento normativo (Lei ou MP) em que se der o aumento de receita (DE OLIVEIRA, 2013, p. 871).

²⁹⁶ A questão se repete com tanta frequência que chegou a ser sumulada no âmbito daquela comissão, conforme se vê no enunciado de súmula CFT 01/2008:

“É incompatível e inadequada a proposição, inclusive em caráter autorizativo, que, conflitando com as normas da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - deixe de apresentar a estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro bem como a respectiva compensação.”

No mesmo sentido, conferir a Nota Técnica 04/2011 (Comissão de Finanças e Tributação), sugestivamente chamada de *“Como tornar uma proposição legislativa compatível e adequada sob o prisma orçamentário e financeiro - Versão 2012.”*

É possível, pois, que uma mesma lei conceda um incentivo tributário e aumente a alíquota de outro tributo, como forma de compensar a renúncia de receita. Tal situação, que é conhecida como compensação implícita, vem sendo admitida como regular (DE OLIVEIRA, 2013, p. 885)²⁹⁷.

Embora os números citados acima comprovem que a Comissão de Finanças e Tributação tem cumprido pelo menos em parte seu papel, algumas observações se fazem necessárias:

Em primeiro lugar, a transparência e a responsabilidade na gestão fiscal impõem que as metodologias de cálculo para as estimativas de impacto orçamentário-financeiro (art. 14, caput, da LRF), estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (art. 14, I, LRF) e medidas de compensação (art. 14, II, LRF) sejam definidas de forma clara e objetiva e explicitadas nos projetos de lei, bem como façam parte das discussões travadas pela Comissão de Finanças e Tributação.

Muito embora se reconheça dificuldades para a realização adequada das estimativas citadas acima, é preciso que haja uma definição clara e objetiva de sua metodologia, assim como se busque um constante aperfeiçoamento na realização desses cálculos, de forma a aproximá-los o máximo possível da realidade.

A falta de uma metodologia adequada para a realização dessas estimativas não passou despercebida pelo levantamento feito pelo Tribunal de Contas da União, no curso do processo nº 015.052/2009-7 (Acórdão 747/2010), que tinha como objeto a apuração dos procedimentos adotados para a concessão e ampliação dos incentivos tributários em âmbito federal.

No levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União, percebe-se uma grande preocupação quanto à falta de sistematização e metodologia adequada

²⁹⁷ A título de exemplo, pode ser citada a Medida Provisória nº 497/2010 (BRASIL, 2010a), que, ao tempo que instituiu benefícios e incentivos tributários, previu medidas para o aumento de receita, de forma compensar as renúncias decorrentes das espécies de desoneração tributária por ela previstas. Nesse sentido, conferir o seguinte dispositivo: “4. O custo da renúncia fiscal decorrente das propostas de desoneração tributária das subvenções governamentais referidas está estimado em R\$ 135.230.000,00 (cento e trinta e cinco milhões e duzentos e trinta mil reais) por ano. Para o ano de 2010, está prevista a renúncia de no máximo a metade deste valor, o qual será compensado com o aumento da arrecadação decorrente da diminuição do redutor das alíquotas do Imposto de Importação para peças automotivas, previsto no art. 10. Para os anos de 2011 e seguintes, a renúncia fiscal será considerada na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual, de forma a não afetar as metas de resultados fiscais, previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias.” Nunca é demais lembrar que a citada MP não estimou o custo dos benefícios e incentivos tributários concedidos à FIFA.

para a realização das citadas estimativas, conforme se vê dos itens 7.12 e 7.18 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 10/11), fato que culminou, inclusive, com a proposta de encaminhamento 12.1 a alguns órgãos públicos federais.

Nessa proposta, recomendou-se expressamente à Receita Federal do Brasil, Secretaria de Orçamento Federal e Secretaria do Tesouro Nacional que definam de forma objetiva uma metodologia para a elaboração das estimativas exigidas pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 21)²⁹⁸.

Além da definição clara e objetiva das metodologias utilizadas para a realização das estimativas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a transparência na gestão do gasto tributário também exige a explicitação da metodologia adotada na exposição de motivos do projeto de lei ou em sua justificativa, de forma a permitir seu conhecimento e discussão por parte dos parlamentares e da população em geral.

Nesse ponto, pouco se evoluiu. Veja-se um exemplo recentíssimo colhido de pesquisas realizadas envolvendo o projeto de Lei nº 2729/2011 (transformado na Lei Ordinária nº 12860/2013), que dispôs sobre a redução a 0 % (zero por cento) das alíquotas das Contribuições Sociais para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da atividade de transporte municipal local.

Conquanto seja possível encontrar com relativa facilidade o parecer da Comissão de Finanças e Tributação (BRASIL, 2013a), onde constam os valores relativos à estimativa do impacto orçamentário-financeiro, não foi possível encontrar qualquer menção aos parâmetros e a metodologia de cálculo utilizada para se chegar aos valores estimados, nem mesmo por meio de anexos e referências²⁹⁹.

²⁹⁸ No bojo do Processo Administrativo nº 012.606/2012-0, em trâmite junto ao Tribunal de Contas da União, a Receita Federal do Brasil, responsável pela elaboração da estimativa dos impactos orçamentários da maior parte das renúncias tributárias federais, esclareceu que não há como estabelecer uma metodologia única para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receita, *“porque cada renúncia possui particularidades que interferem no método de cálculo”* (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014a). Diante disso, o Tribunal de Contas da União entendeu que a determinação anterior, constante do processo nº 015.052/2009-7, foi cumprida a contento, devendo, contudo, a metodologia de cálculo de cada benefício e incentivo tributário ser disponibilizada no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b).

²⁹⁹ O Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 453/2013, que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita. Nessa portaria restou consignado que cabe à Receita Federal do Brasil a estimação do impacto gerado por alterações na legislação dos tributos por ela administrados da arrecadação federal. A citada portaria determina também que a metodologia de cálculo utilizada seja devidamente documentada (BRASIL, 2013b). A não divulgação da

Ora, publicidade e transparência sempre devem orientar o gasto público, gênero do qual o gasto tributário é espécie, motivo pelo qual a metodologia de cálculo e os parâmetros utilizados deveriam ser devidamente explicitados no próprio texto do projeto de lei, em sua exposição de motivos ou em justificativa, facilitando o acesso de qualquer cidadão, bem como a efetiva discussão por parte dos parlamentares.

In casu, o vultoso montante das desonerações tributárias estabelecidas pela citada lei, que superam R\$ 1,5 bilhão de reais por ano, acentua e justifica a necessidade que se conheça a metodologia e os parâmetros utilizados para a realização dos cálculos que resultaram na obtenção desses valores. Nada obstante, não se percebe essa preocupação nos pareceres e discursos produzidos na tramitação do referido projeto de lei. Em outras palavras: Parece que somente há a preocupação com o cumprimento do requisito formal de estimar o impacto orçamentário-financeiro da medida de desoneração, pouco importando se os valores informados guardam ou não qualquer rastro com a realidade concreta³⁰⁰.

Tal situação é extremamente preocupante, afetando diretamente a fixação adequada das medidas compensatórias previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como colocando em dúvida a lisura e a legitimidade do procedimento pelo qual se estimam as renúncias de receitas. Além disso, a correta e clara identificação dos métodos utilizados pode afetar até mesmo a exigida neutralidade orçamentária.

Outra oportuna observação diz respeito ao controle dos limites orçamentário-financeiros nos casos de Medidas Provisórias ou Leis que resultam da conversão de Medidas Provisórias. Se a situação não é a ideal nos casos em que os Projetos de Lei são iniciados no Poder Legislativo, é possível afirmar que a situação é ainda pior nos casos de Leis que resultam da conversão de Medidas Provisórias³⁰¹.

metodologia de cálculo dos incentivos tributários foi objeto de questionamento por parte do Tribunal de Contas da União, que, no âmbito do processo TC nº 018.259/2013-8, recomendou à Secretaria da Receita Federal do Brasil (recomendação nº 10.4) que divulgue em seu sítio eletrônico da internet a metodologia de cálculo de cada um dos benefícios e incentivos tributários. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b).

³⁰⁰ Trata-se, a toda evidência, de problema recorrente, pois também não foi possível encontrar a metodologia de cálculo das renúncias de receitas informadas na exposição de motivos das Medidas Provisórias nº 497/2010; nº 563/2012; nº 582/2012 e nº 613/2013.

³⁰¹ Levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União também concluiu que o controle parlamentar sobre a renúncia de receitas é sensivelmente enfraquecido quando o instrumento normativo utilizado é a medida provisória (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 09).

Isso porque, em primeiro lugar, a análise da adequação orçamentário-financeira não é realizada pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, mas sim por uma Comissão Mista de Deputados e Senadores, que são designados para análise da Constitucionalidade, Técnica Legislativa e Adequação financeiro-orçamentária da Medida Provisória, tudo conforme previsão expressa da Resolução nº 01/2002 do Congresso Nacional, em seus artigos 2º e 5º (BRASIL, 2002)³⁰².

Essa disposição enfraquece substancialmente o controle sobre a adequação orçamentário-financeira da Medida Provisória, já que o referido controle é realizado por parlamentares não necessariamente familiarizados com os requisitos impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal fato é agravado pela conhecida e necessária apreciação em regime de urgência das Medidas Provisórias³⁰³.

Infelizmente, o não cumprimento dos mandamentos esculpido na Lei de Responsabilidade Fiscal por parte do Poder Executivo não constitui novidade. De fato, em levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União em 2010, constatou-se que, dentre as Medidas Provisórias editadas entre 2008 e 2009, pouquíssimas possuíam estimativa do impacto orçamentário, na forma exigida pelo artigo 14, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 9).

O mesmo estudo concluiu que somente a partir de 2009 o artigo 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal passou a ser cumprido. Até então, o Poder Executivo

³⁰² “Art. 2º Nas 48 (quarenta e oito) horas que se seguirem à publicação, no Diário Oficial da União, de Medida Provisória adotada pelo Presidente da República, a Presidência da Mesa do Congresso Nacional fará publicar e distribuir avulsos da matéria e designará Comissão Mista para emitir parecer sobre ela.

Art. 5º A Comissão terá o prazo improrrogável de 14 (quatorze) dias, contado da publicação da Medida Provisória no Diário Oficial da União para emitir parecer único, manifestando-se sobre a matéria, em itens separados, quanto aos aspectos constitucional, inclusive sobre os pressupostos de relevância e urgência, de mérito, de adequação financeira e orçamentária e sobre o cumprimento da exigência prevista no § 1º do art. 2º.

§ 1º O exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das Medidas Provisórias abrange a análise da repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e da implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União”.

³⁰³ Esses e outros motivos levaram ao TCU a considerar que as Medidas Provisórias não são os instrumentos legislativos adequados para instituição de incentivos tributários. Há, inclusive, recomendação do TCU ao Poder Executivo Federal nesse sentido, conforme será visto na seção destinada ao controle exercido pelo TCU.

buscava a neutralidade orçamentária (basicamente) de duas formas: a) ajustes na programação / execução orçamentária e financeira; e, b) utilização de excesso na arrecadação.

Vê-se, portanto, que a fiscalização e o controle sobre as limitações orçamentário-financeiras devem ser contínuos e detalhados, já que não é raro que o Poder Executivo, com a finalidade de implementar políticas públicas, busque contornar as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse sentido pode ser citada como exemplo a Medida Provisória nº 540/2011, que instituiu diversos incentivos tributários. Da leitura da Exposição de Motivos da citada medida provisória, colhe-se a informação de que a perda de receita decorrente dos incentivos por ela instituídos seria compensada com o saldo da arrecadação decorrente do Decreto 7458/2011 (BRASIL, 2011a), que estabeleceu novas alíquotas de IOF para determinadas operações.

A ilegalidade desse tipo de manobra é manifesta, conforme já foi demonstrado em seção anterior desse mesmo capítulo. A Lei de Responsabilidade Fiscal (art 14, II, da LRF) definiu de forma clara e objetiva os instrumentos a serem utilizados como medidas de compensação, quais sejam: a) elevação de alíquotas; b) ampliação da base de cálculo; c) majoração ou criação de tributo ou contribuição. Não há possibilidade de compensação através de outras formas que não àquelas previstas no citado diploma legal³⁰⁴, muito menos com eventuais saldos ou excessos de arrecadação derivados de medidas anteriores, como, por exemplo, saldos derivados do Decreto 7458/2011, que é anterior à Medida Provisória 540/2011.

Mas as violações à Lei de Responsabilidade Fiscal não pararam por aí. Como dito, a Medida Provisória 540/2011 estabeleceu diversos incentivos tributários. Dentre diversos incentivos tributários, essa MP estabeleceu *incentivos à inovação tecnológica, para o “tablet PC” e para a indústria automotiva*.

Retornando à Exposição de Motivos da referida medida provisória, nota-se que os incentivos tributários à *indústria automotiva* foram concedidos sem a indicação de medidas compensatórias exigidas pela LRF para a manutenção da neutralidade orçamentária (BRASIL, 2011a).

Ainda analisando a Exposição de Motivos da MP 540/2011, não foi possível encontrar a estimativa das renúncias de receita referentes *aos incentivos tributários*

³⁰⁴ O posicionamento do Tribunal de Contas também é nesse sentido (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 12/13).

concedidos para o “tablet PC” e para o fomento à inovação tecnológica, não se encontrando também, as medidas de compensação referentes a esses incentivos tributários, na forma exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a manutenção da neutralidade orçamentário-financeira (BRASIL, 2011a).

Tais fatos não passaram despercebidos pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados, conforme é possível observar da Nota Descritiva referente à Medida Provisória nº 540/2011, onde pode ser observado que há menção expressa à falta de indicação de medida de compensação para os incentivos concedidos ao setor automotivo, bem como à falta de estimativa do impacto orçamentário dos incentivos tributários concedidos ao *Tablet PC* e à inovação tecnológica (CONSULTORIA LEGISLATIVA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS., 2011, p. 15)³⁰⁵.

Outro exemplo no mesmo sentido pode ser colhido da análise da Medida Provisória nº 582/2012 (BRASIL, 2012c). Dentre diversas hipóteses de desoneração tributária, essa MP estabeleceu alguns incentivos tributários para operações com laranja destinadas à produção de suco para exportação (art. 14/17 da MP 582/2012).

A exposição de motivos da citada medida provisória não contemplou a estimativa da renúncia de receita decorrente dos incentivos tributários destinados às operações relacionadas à laranja destinada à produção de sucos para exportação (BRASIL, 2012,b)

Embora tal fato não tenha passado despercebido pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados (CONSULTORIA LEGISLATIVA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2012, p. 14/15), mais uma vez, a Comissão Mista de Deputados e Senadores considerou a referida MP compatível com as imposições orçamentário-financeiras (COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES, 2012, p. 06).

Veja-se agora o exemplo mais emblemático: A MP 497/2010. Essa Medida Provisória tratou da concessão de diversos incentivos tributários relacionados à realização da Copa das Confederações e a Copa do Mundo de Futebol (eventos sediados no Brasil nos anos de 2013 e 2014), tendo sido convertida na Lei nº 12350/2010.

³⁰⁵ Nada obstante, o parecer da Comissão Mista de deputados e senadores foi pela adequação orçamentário-financeira da MP 540/2011 (COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES, 2011, p. 06).

O simples cotejo entre o texto da Medida Provisória enviada ao Congresso Nacional e o texto final da Lei resultante de sua conversão demonstra que diversos incentivos tributários foram incluídos no texto legal sem o devido controle sobre os limites orçamentário-financeiros. A título de exemplo, podem ser citados os dispositivos constantes entre os artigos 7º *usque* 15 da Lei 12350/2010, que estabelece inúmeras isenções tributárias à *Fédération Internationale de Football Association – FIFA*³⁰⁶.

A alteração do texto original da referida Medida Provisória deu-se com a inclusão de diversos dispositivos que constavam originariamente do Projeto de Lei nº 7422/2010, o qual acabou sendo arquivado por perda de objeto. Ocorre que o Projeto de Lei 7422/2010 não havia ainda sido apreciado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados³⁰⁷, tendo sido arquivado em virtude da transposição de seus dispositivos legais para o texto da Lei de Conversão da Medida Provisória 497/2010.

Dessa forma, embora a Medida Provisória 497/2010 tenha recebido parecer favorável da Comissão Mista de Deputados e Senadores quanto aos aspectos orçamentário-financeiros, uma leitura atenta desse parecer revela que não foi realizada análise orçamentário-financeira dos dispositivos legais adicionados ao texto original da MP, os quais estabeleceram novas hipóteses de desoneração

³⁰⁶ “Art. 7º Fica concedida à Fifa isenção, em relação aos fatos geradores decorrentes das atividades próprias e diretamente vinculadas à organização ou realização dos Eventos, dos seguintes tributos federais: (Vide Decreto nº 7.578, de 2011)

I – impostos:

a) Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); e

b) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

II – contribuições sociais:

a) contribuições sociais previstas na alínea a do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991;

b) contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma do art. 3º da Lei no 11.457, de 16 de março de 2007, devidas por lei a terceiros, assim entendidos os fundos públicos e as entidades privadas de serviço social e de formação profissional;

c) Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

d) Contribuição para a Cofins-Importação;

III – contribuições de intervenção no domínio econômico:

a) Contribuição para o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000; e

b) Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (Condecine), instituída pela Medida Provisória no 2.228-1, de 6 de setembro de 2001”.

³⁰⁷ Análise cuidadosa do Projeto de Lei 7422/2010 revela sua inadequação aos limites orçamentário-financeiros, seja pela falta de estimativa do impacto financeiro-orçamentário, seja pela ausência das medidas compensatórias previstas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

tributária que não constavam do texto original, como, por exemplo, o artigo 7º (COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES, 2010, p. 7/9).

Tal fato culminou com a aprovação de um texto legal que concedeu diversos incentivos tributários (art. 7º a 16 da Lei 12350/2010) sem a necessária estimativa do impacto orçamentário, tampouco foram apresentadas as necessárias medidas compensatórias destinadas à manutenção da neutralidade orçamentária.

Em outras palavras: Através da Lei 12350/2010, foram concedidas inúmeras isenções à FIFA sem a necessária estimativa dos valores renunciados, seu impacto orçamentário-financeiro, assim como não foram fixadas as competentes medidas de compensação exigidas para a manutenção do equilíbrio financeiro-orçamentário³⁰⁸.

A inclusão de dispositivos que alteram a conformação orçamentário-financeira de uma Medida Provisória, quando de sua tramitação no Congresso Nacional, não parece ser algo isolado. Tal procedimento, por si só, não implica em nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade, desde que venha acompanhado da necessária estimativa do impacto orçamentário-financeiro. Além disso, a renúncia de receita deve estar prevista na estimativa de receita da Lei Orçamentária anual ou ser compensada por medidas que são necessárias para a manutenção da neutralidade orçamentária exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Parece, no entanto, que as modificações operadas no texto de Medidas Provisórias, quando de sua tramitação no Congresso Nacional, não têm atentado para as limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Veja-se mais um exemplo nesse sentido:

A Medida Provisória 613/2013 estabeleceu incentivos tributários relacionados a operações envolvendo álcool, inclusive para fins carburantes, bem como incentivos para operações envolvendo diversos insumos da indústria química nacional (BRASIL, 2013d).

Sua exposição de motivos foi acompanhada da estimativa das renúncias de receitas decorrentes dos incentivos tributários por ela estabelecidos, assim como da

³⁰⁸ As citadas irregularidades foram objeto de manifestação da OAB/DF junto ao Ministério Público do Tribunal de Contas da União, o qual ofereceu representação junto à Corte de Contas da União, com a finalidade de se apurar irregularidades relativas a não observância do artigo 14 da LRF quando a aprovação da Lei 12350/2010. Até a conclusão e entrega dessa dissertação, não havia pronunciamento definitivo daquela Corte de Contas quanto à representação oferecida, conforme se pode observar dos itens 3 e 9.5.3 do Acórdão 809/2014 do processo TC 012.606/2012-0 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014a).

afirmação de que a estimativa de receitas da Lei Orçamentária Anual já havia contemplado as respectivas renúncias de receitas (BRASIL, 2013c).

A Comissão Mista de Deputados e Senadores designados para analisar a Medida Provisória concluiu por sua adequação orçamentário-financeira, olvidando, contudo, das modificações inseridas na redação originária da Medida Provisória (COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES, 2013, p. 4/5). Contudo, o simples cotejo da Lei 12859/2013 em comparação com a redação originária da MP 613/3013 revela a inclusão de dois artigos que promoveram sensível modificação na estrutura orçamentário-financeira de seu texto original.

Por certo, rápida leitura dos artigos 8º e 9º da Lei 12350/2013³⁰⁹ revela a inclusão de incentivos tributários que não constavam do texto original da Medida Provisória 613/2013, os quais não foram objeto de análise da Comissão Mista de Deputados e Senadores.

Os citados dispositivos legais promoveram a prorrogação de incentivos tributários já em vigor, contudo, a sua inclusão deixou de atentar para as regras plasmadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Em primeiro lugar, porque não foi realizada a estimativa de impacto orçamentário-financeiro dessas novas renúncias de receita. Em segundo lugar, porque não houve a comprovação de que os citados incentivos tributários já estavam incluídos na Lei Orçamentária Anual, tampouco foram apresentadas medidas de compensação para essas espécies de desoneração tributária³¹⁰. Por último, os citados dispositivos não atentaram para regra expressa constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei 12708/2012, art. 91, §1º), que determinava prazo máximo de vigência dos incentivos tributários (5 anos). Evidente,

³⁰⁹ “Art. 8o O § 3o do art. 1o da Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º(...).

§ 3o O benefício fiscal referido no caput deste artigo fica extinto a partir de 1o de janeiro de 2024.

Art. 9o O § 2o do art. 77 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 77.

§ 2o Ficam extintos, a partir de 1o de janeiro de 2024, os benefícios fiscais a que se referem os dispositivos legais mencionados no caput deste artigo.”

³¹⁰ Em acórdão recente (Acórdão 809/2014 - TCU – plenário, processo TCU nº 012.606/2012-0 – item 2.2.1), o Tribunal de Contas da União assentou que os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 14) devem ser atendidos também nos casos de prorrogação de incentivos tributários, pois a prorrogação de incentivos tributários deve ser considerada como concessão de novos incentivos, submetendo-se, pois, integralmente aos ditames do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014a).

assim, o descumprimento dos mandamentos esculpido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante dos exemplos vistos acima, é possível afirmar que o controle realizado pelo Poder Legislativo sobre os limites orçamentário-financeiros dos projetos de Lei e de Medidas Provisórias padece de graves inconsistências, necessitando de urgentes modificações e aperfeiçoamentos.

5.1.2 O Controle Dos Limites Constitucionais Tributários e Econômicos

Evidentemente, o controle dos incentivos tributários a cargo do legislativo não deve se restringir aos limites orçamentário-financeiros. O Poder Legislativo pode e deve analisar o respeito aos limites constitucionais tributários e econômicos dos incentivos tributários, a fim de aferir sua compatibilidade ou não com nossa ordem constitucional.

Veja que o próprio regimento interno da Câmara dos Deputados prevê em seu artigo 53, II, (BRASIL, 1989) ³¹¹ a realização de um controle de mérito sobre a concessão dos incentivos tributários, a cargo da Comissão de Finanças e Tributação. Esse tipo de controle permite que sejam analisados os limites constitucionais tributários e econômicos dessas espécies de desoneração tributária, assim como sejam analisadas suas finalidades e objetivos, estabelecendo-se, ainda, parâmetros para avaliar a eficiência dessa prática e seus resultados³¹².

No Brasil, como se sabe, o controle de constitucionalidade se dá de forma eminentemente judicial (BARROSO, 2012b, p. 66). A análise de mérito dos projetos de lei que concedem incentivos tributários, de responsabilidade da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, assim como o controle por parte

³¹¹ “Art. 53. Antes da deliberação do Plenário, ou quando esta for dispensada, as proposições, exceto os requerimentos, serão apreciadas:

(...)

II - pela Comissão de Finanças e Tributação, para o exame dos aspectos financeiro e orçamentário públicos, quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, e para o exame do mérito, quando for o caso.”

³¹² Além dessa autorização expressa à Comissão de Finanças e Tributação, não se pode olvidar que as Comissões de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados e do Senado (art. 32, III, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados e art. 101 do Regimento Interno do Senado Federal) também possuem (em tese) atribuição para analisar a constitucionalidade de projetos de lei, inclusive, daqueles que concedem incentivos tributários.

da Comissão de Constituição e Justiça de cada Casa do Congresso Nacional, configura típico exemplo de controle de constitucionalidade *não judicial*³¹³.

Importante destacar que a isonomia e a generalidade na imposição tributária são vigas mestras de nosso sistema tributário, razão pela qual as hipóteses de exceção a esses princípios reitores devem estar devidamente justificadas por uma finalidade ou objetivo constitucional à luz do princípio da proporcionalidade, conforme foi exaustivamente demonstrado na seção 4.2.

Nessa conjuntura, a análise dos limites constitucionais tributários e econômicos deve ser algo inerente à própria conclusão sobre a legitimidade ou ilegitimidade dessa espécie de desoneração tributária. Por outro lado, a análise da eficiência e dos resultados dos incentivos tributários também é algo intrinsecamente conectado com a legitimidade ou justificação dessa espécie de desoneração tributária, eis que sua concessão somente se justifica diante da busca de fins ou valores constitucionais expostos no texto constitucional.

Dessa forma, por exemplo, medidas desnecessárias ou evidentemente não aptas a atingir os fins ou valores constitucionais consagrados pelo texto constitucional não devem ser chanceladas pelo legislativo. No mesmo sentido, medidas claramente inviáveis do ponto de vista financeiro, ou seja, mais custosas do que o próprio investimento direto do Estado também não se justificam.

Evidentemente, não se pode exigir precisão matemática, contudo, algum embasamento ou referencial deve instruir as escolhas legislativas (ou do executivo). Mais que isso. Os dados que instruem as escolhas legislativas devem estar disponíveis, de forma que privilegiar a transparência na gestão fiscal e possibilitar o posterior controle da eficiência e dos resultados.

Além disso, também é essencial que os incentivos tributários tenham sua eficiência e resultados analisados, pois a manutenção dessas espécies de desoneração depende da produção dos resultados que legitimaram sua instituição. Em função disso, é necessário que os Projetos de Lei e as Medidas Provisórias que tratem de incentivos tributários delimitem de forma clara as finalidades e objetivos

³¹³ Embora a expressão *controle político* seja mais empregada e sugira o exercício da fiscalização de constitucionalidade por órgão que tenha essa natureza, normalmente ligado de modo direto ao parlamento, parece mais correto, assim como faz o professor Luis Roberto Barroso (2012, p. 64/65), tratar esse tipo de controle como *não judicial*, pois o que o caracteriza, no fundo, é que o órgão responsável por esse tipo de atribuição não integra o Poder Judiciário e não exerce função jurisdicional, além do caráter prévio de sua atuação, como, por exemplo, no caso da experiência constitucional francesa, que possui o Conselho Constitucional para o exercício de tal desiderato.

pretendidos pela desoneração concedida, assim como estabeleçam parâmetros para que seus resultados e eficiência possam ser controlados.

Ora, o mínimo que se pode exigir de uma gestão fiscal democrática e responsável é que a concessão de incentivos tributários tenha efetiva preocupação com os resultados ou objetivos delineados, bem como estabeleça parâmetros claros para o controle da eficiência dos resultados pretendidos com as medidas concedidas. Além disso, estudos e documentos que justifiquem as escolhas das medidas adotadas quanto à aptidão, necessidade e eficiência devem estar disponíveis para fácil consulta, inclusive por parte dos cidadãos, de forma a legitimar as escolhas efetuadas.

Entretanto, essa não tem sido a praxe na concessão de incentivos tributários, tanto pelo legislativo quanto pelo executivo.

No que concerne ao Poder Executivo, em rápida análise dos Decretos editados pelo Executivo Federal a partir de 2008, com a finalidade de deter os efeitos da crise financeira mundial ocorrida nesse ano, bem como fortalecer e fomentar a indústria nacional (por intermédio da isenção ou redução de alíquotas de IPI para diversos setores³¹⁴), não foi possível encontrar o delineamento claro dos objetivos pretendidos pelas medidas. De fato, não foram encontradas referências a estudos e / ou documentos que justificassem as escolhas efetuadas, tampouco foram indicados parâmetros ou bases para que pudessem ser controlados a eficiência e os resultados obtidos por essas espécies de desoneração tributária.

A situação não sofre substancial modificação quando se trata de Leis e Medidas Provisórias. Nesse ponto, são utilizadas como exemplos as Medidas Provisórias que já foram citadas no curso da presente pesquisa, quais sejam: MP 497/2010; MP 582/2012 e MP 613/2013.

Da análise das Medidas Provisórias acima mencionadas, é possível afirmar que os dispositivos legais que estabelecem incentivos tributários, com raras exceções, não apontam de forma clara os objetivos pretendidos com a política de desoneração. Veja que é bastante comum a menção a situações de fato que serviriam de justificativa para utilização do incentivo tributário, o que não se

³¹⁴ Dentre os diversos Decretos que concederam incentivos tributários com a finalidade de estimular a indústria nacional, a partir de 2008, podem ser citados os seguintes: Decreto 6687/2008 (setor automotivo); 6825/2009 (setor de geladeiras, freezers e máquinas de lavar roupa); Decreto 6823/2009 (Setor de construção civil); Decreto 6809/2009 (Setor Químico, Construção Civil e Automotivo) e 7394/2010 (Setor de Material de Construção e Veículos de Transporte).

confunde, em absoluto, com a indicação clara e expressa dos objetivos pretendidos com a política de desoneração. Veja-se um exemplo:

A MP 540/2011 instituiu incentivos tributários para desonerar a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação e comunicação, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro.

Rápida leitura da exposição de motivos da citada MP revela que foram enumerados diversos fatos para explicar a concessão dos citados incentivos tributários, tais como: utilização de empresas subcontratadas ou terceirizadas como forma de reduzir os custos e fraudar a relação de trabalho; redução dos níveis de produtividade de diversos segmentos econômicos, após a crise econômica mundial de 2008/2009 – itens 18/22 da exposição de motivos. Nada obstante, não foi definido de forma expressa e clara o objetivo pretendido (gerar mais postos de trabalho formais, aquecer a atividade econômica dos setores beneficiados, etc) com a política de desoneração de folha³¹⁵ (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. , 2011).

A falta de estipulação clara dos objetivos, metas e indicadores da política pública, relacionada ao objetivo fiscal, chamou a atenção do Tribunal de Contas da União no curso das auditorias realizadas no processo nº 018.259/2013-8. A Corte de Contas chegou à conclusão que as normas instituidoras de incentivos tributários federais não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao incentivo tributário, fato que prejudica a gestão das políticas públicas relacionadas aos incentivos, bem como o controle e a transparência da utilização dos recursos públicos – itens 141 e 206 - (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b). Essa constatação é extremamente preocupante.

No que tange aos limites constitucionais tributários e econômicos, em rápida análise das Medidas Provisórias já mencionadas (MP 497/2010; MP 582/2012 e MP 613/2013) também não foi possível encontrar quaisquer documentos ou referências que comprovem a existência de discussões ou ponderações envolvendo, por exemplo, a concessão dos incentivos tributários e a livre concorrência, ou, a concessão dos incentivos tributários e a livre iniciativa.

³¹⁵ O mesmo pode ser dito com relação à MP 582/2012, que, dentre outros incentivos tributários, estendeu a desoneração da folha de pagamento para outros setores econômicos (BRASIL, 2012b).

Não há qualquer referência ao princípio da proporcionalidade ou uma simples análise comparativa de custos entre os incentivos tributários concedidos e o investimento direto do Estado na mesma área³¹⁶.

Tal fato é, no mínimo, curioso, pois o natural seria que o Poder Legislativo promovesse uma ampla discussão, inclusive com a participação dos mais diversos atores e setores envolvidos (por exemplo, utilizando-se de audiências públicas), acerca da concessão dos incentivos tributários discutidos, de forma a pluralizar o máximo possível o debate, especialmente porque a concessão dessa espécie de desoneração tributária importa, em maior ou menor grau, em afastamento dos princípios da isonomia e generalidade na tributação³¹⁷.

Por último, partindo também da análise das citadas Medidas Provisórias, é possível afirmar que há pouca ou nenhuma preocupação com o acompanhamento da eficiência ou dos resultados que deveriam decorrer da concessão dos incentivos tributários. Em primeiro lugar, porque a falta de uma definição clara quanto aos objetivos pretendidos com as políticas de desoneração, como já dito, dificulta bastante qualquer controle dos seus resultados. Em segundo lugar, porque os próprios dispositivos legais também não costumam contemplar parâmetros ou bases objetivas para que se possa aferir a eficiência das medidas decorrentes dos incentivos tributários³¹⁸.

³¹⁶ Veja-se mais um exemplo de incentivo tributário concedido sem qualquer preocupação com as finalidades ou objetivos constitucionais, bem como com as limitações constitucionais tributárias e econômicas: A MP nº 540/2012 teve sua redação alterada no Congresso Nacional, para incluir entre os beneficiários da desoneração de folha de pagamento, dentre outros segmentos, as empresas prestadores de serviço de transporte público coletivo urbano, pois, segundo o Parecer da Comissão Mista de Deputados e Senadores, “*se trata de importante serviço prestado à população de baixa renda, além de ser bastante intensivo em mão de obra*” (COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES, 2011, p. 11).

³¹⁷ Embora a aprovação de Medidas Provisórias sem qualquer análise dos limites constitucionais tributários e econômicos por parte do Congresso Nacional seja efetivamente preocupante, a não rejeição da MP 497/2010, sem qualquer dúvida, deve realmente despertar maiores reflexões quanto à concessão de incentivos tributários, eis que importou, como já dito, em concessão de **privilégios** tributários injustificáveis à FIFA, para a realização da Copa das Confederações FIFA 2013 e Copa do Mundo FIFA 2014, sem que fosse realizado um debate sério e profundo junto à sociedade brasileira.

³¹⁸ Embora isso não seja regra, não se pode deixar de mencionar que a MP 540/2011, no que tange aos incentivos tributários concedidos ao setor automotivo, estabeleceu, mesmo que de forma incipiente, os objetivos pretendidos com a política de desoneração, assim como forneceu alguns parâmetros para o controle de sua eficiência e de seus resultados, como se pode constatar da leitura de seu artigo 5º, *caput*, e parágrafo primeiro, inciso I. Veja-se o dispositivo legal:

“Art. 5º As empresas fabricantes, no País, de produtos classificados nas Posições 87.01 a 87.06 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto

A falta de avaliação dos resultados dos incentivos tributários também despertou o interesse do Tribunal de Contas da União. A citada Corte de Contas afirmou expressamente, com base nas auditorias realizadas no bojo do processo nº 018.259/2013-8 – item 164 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b), que o Governo Federal não realiza nenhuma avaliação específica quanto aos resultados dos incentivos tributários concedidos. Em razão disso, foram expedidas recomendações a diversos órgãos públicos federais (dentre os quais a Casa Civil da Presidência da República e os Ministérios da Fazenda e Planejamento), para que, dentro do prazo de 180 (cento e oitenta dias), criassem mecanismos de acompanhamento e avaliação dos incentivos tributários concedidos, com a finalidade de apurar se tais incentivos alcançam os fins para os quais foram estabelecidos – item 9.2 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b)³¹⁹.

Diante do que foi visto, é possível afirmar que a análise dos incentivos tributários de forma preventiva por parte do Poder Legislativo tem muito a melhorar.

no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, observados os limites previstos nos incisos I e II do art. 4o do Decreto-Lei no 1.199, de 27 de dezembro de 1971, poderão usufruir da redução das alíquotas do IPI, mediante ato do Poder Executivo, com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local. (Regulamento).

§ 1o A redução de que trata o caput:

I - deverá observar, atendidos os requisitos estabelecidos em ato do Poder Executivo, níveis de investimento, de inovação tecnológica e de agregação de conteúdo nacional”;

³¹⁹ Não obstante tudo que foi dito, é preciso mencionar que os incentivos tributários previstos nos artigos 7º e 8º da Lei 12546/2011 (conversão da MP 540/2011) tem sua vigência limitada até o dia 31/12/2014, fato que, de certa forma, representa uma espécie de controle ou análise sobre a eficiência e os resultados produzidos pelas medidas adotadas, que poderão ou não ser mantidas após esse prazo de vigência. Também há menção a constituição de uma comissão destinada a acompanhar e avaliar a implementação das medidas ou incentivos estabelecidos. Vejam-se os dispositivos legais:

“Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

Art. 10. Ato do Poder Executivo instituirá comissão tripartite com a finalidade de acompanhar e avaliar a implementação das medidas de que tratam os arts. 7o a 9o, formada por representantes dos trabalhadores e empresários dos setores econômicos neles indicados, bem como do Poder Executivo federal.”

Com efeito, quanto ao controle dos limites orçamentário-financeiros, é preciso maior cuidado e rigor no que tange à conversão de Medidas Provisórias em Leis, especialmente no que concerne ao cumprimento dos requisitos exigidos pela LRF, que, como visto, tem sido constantemente desrespeitados pelo Poder Executivo.

No que concerne ao controle dos limites constitucionais tributários e da ordem econômica, impõe-se uma mudança urgente e radical na análise dos incentivos tributários no âmbito do Poder Legislativo, mormente no que concerne à transparência da gestão fiscal. De fato, a otimização do princípio da transparência na gestão fiscal impõe que os atores e setores econômicos envolvidos na concessão dessa espécie de desoneração tributária (assim como a população em geral) possam participar do debate no âmbito do legislativo, como forma de pluralizar o debate e ampliar a participação e controle social³²⁰.

Além disso, a transparência na gestão fiscal também impõe que se conheça e possa confrontar as justificativas dos incentivos escolhidos, assim como obriga a indicação de parâmetros claros e objetivos para que se faça um controle da eficiência e dos resultados alcançados. Em outras palavras: Há muito a fazer. É preciso melhorar muito.

5.2 O Controle Dos Incentivos Tributários A Cargo Tribunal De Contas³²¹

Além da análise prévia quanto aos aspectos constitucionais e legais, que ocorre na fase de proposição e concessão dos incentivos tributários, o Poder Legislativo também possui atribuição constitucional para realizar a fiscalização / controle sobre os incentivos tributários após sua concessão.

Esse tipo de controle configura uma espécie de fiscalização a posteriori, já na fruição dos incentivos tributários (no curso ou após o exercício financeiro), inclusive quanto a sua eficiência para atingir os objetivos pretendidos. Trata-se da imposição

³²⁰ Conforme salienta Helio Saul Mileski (2011, p. 184), a mais moderna exigência de controle da administração reside na transparência fiscal, eis que possibilita um conhecimento público dos elementos idealizadores da política fiscal e de seus resultados, assim como permite e estimula uma maior participação popular, a qual também acaba contribuindo para o aumento do controle sobre a elaboração e execução da política fiscal.

³²¹ Mais uma vez, é preciso ressaltar que o presente estudo irá se limitar a examinar os incentivos tributários concedidos na esfera federal. Por conseguinte, também a análise do controle a cargo do Tribunal de Contas será restrita à atividade realizada pelo Tribunal de Contas da União.

constitucional de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com base nos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

Esse tipo de controle, que é conhecido como controle externo, se dá com auxílio do Tribunal de Contas, com fundamento no artigo 70 da Constituição Federal de 1988, e será analisado a partir de agora.

O denominado Controle Externo sobre a execução financeira e orçamentária é realizado por meio de órgãos que não procedem à execução do orçamento: Congresso Nacional e Tribunal de Contas. O controle externo, de acordo com a Constituição Federal de 1988, será exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas ³²². Esse tipo de fiscalização não afasta, contudo, a necessidade e o dever de controle interno, a cargo de cada um dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário)³²³.

Ricardo Lobo Torres destaca que (2008, 460), embora, por vezes, sejam utilizadas como sinônimas, parece mais correto enxergar a “fiscalização” como a fase final do processo de controle orçamentário, que se inicia com a análise do orçamento pelo Poder Legislativo.

Nesse contexto, o artigo 70 da Constituição Federal de 1988 faz referência à “*fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União*”³²⁴ e das entidades da administração direta e indireta ³²⁵. Cabe então esclarecer, então, o conteúdo de cada uma dessas atividades ou espécies de fiscalização.

A fiscalização contábil está relacionada à análise da aplicação dos recursos públicos conforme as técnicas contábeis (PASCOAL, 2010, p. 136). Faz-se através da análise da escrituração, dos registros contábeis e dos balanços do ente, órgão ou pessoa fiscalizada. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 461), acaba por

³²² “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete.”

³²³ “Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:”

³²⁴ Como bem lembrado por Valdecir Pascoal (2010, p. 136), embora o dispositivo constitucional (art. 70) trate da fiscalização da União, esse mesmo regramento deve ser aplicado aos Estados e Municípios, por força do disposto no artigo 75 da Constituição Federal de 1988.

³²⁵ “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

abarcam também as outras modalidades de fiscalização, pois a contabilidade pode ser financeira, orçamentária, operacional e patrimonial³²⁶.

A fiscalização financeira diz respeito ao fluxo de recursos geridos pelo administrador, no que diz respeito às receitas e despesas (ingressos e saídas), independentemente de constarem ou não da peça orçamentária (PASCOAL, 2010, p. 137). Os incentivos tributários devem ser objeto de fiscalização financeira, eis que envolvem volumosas receitas que deixam de ingressar nos cofres públicos.

A fiscalização orçamentária é aquela destinada a verificar a execução orçamentária. Em outras palavras: é a modalidade de fiscalização que se destina a analisar a execução do orçamento, acompanhando a arrecadação de recursos e sua aplicação. Também envolve os incentivos tributários, já que essa espécie de desoneração tributária importa no desenvolvimento de alguma política pública, de forma indireta.

A fiscalização operacional relaciona-se à verificação do cumprimento de metas, resultados, eficácia e eficiência da gestão dos recursos públicos (PASCOAL, 2010, p. 137). Os incentivos tributários também devem ser objeto de fiscalização operacional, já que podem afetar as metas e resultados financeiros do ente fiscalizado. Além disso, a escolha da utilização de um incentivo tributário para atingir determinado objetivo também deve ser analisada sob o prisma da eficiência e dos resultados produzidos, como já foi destacado em linhas anteriores.

A fiscalização patrimonial tem como objeto a análise da situação e das modificações dos bens que fazem parte do patrimônio público, nele incluído o próprio meio ambiente, conforme preciosa lição de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 462).

Ainda de acordo com o já citado artigo 70 da Constituição Federal de 1988, todas essas espécies de fiscalização devem ser exercidas segundo aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, tendo como objeto não só as subvenções, como também as renúncias de receita³²⁷. Considerando que a renúncia de receitas

³²⁶ Os incentivos tributários, a toda evidência, devem ser objeto da correta e indispensável escrituração contábil.

³²⁷ No mesmo sentido é regra plasmada pelo artigo 1º, §1º, da Lei 8443/1992. Veja-se o dispositivo legal:
“Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:
(...)”

é uma consequência da concessão de incentivos tributários, como já frisado anteriormente, parece evidente que essa espécie de desoneração tributária também é objeto de fiscalização do Tribunal de Contas.

Como dito, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve ser realizada de forma a verificar se os atos praticados pelos gestores públicos adequam-se ao princípio da legalidade. Modernamente, contudo, esse tipo de fiscalização envolve não só análise de adequação do ato à lei, mas também da adequação do ato à ordem jurídica determinada constitucionalmente (MILESKI, 2011, p. 290)³²⁸.

Evidentemente, a apreciação de constitucionalidade realizada pelo Tribunal de Contas não tem o condão de retirar do mundo jurídico as leis e atos jurídicos analisados. Nada obstante, tal apreciação produz o efeito prático de negar execução aos atos e leis analisados, obstando a continuidade de sua utilização, de forma a evitar prejuízos de ordem jurídica, econômica e financeira (MILESKI, 2011, p. 291)³²⁹.

Interessante destacar, nesse ponto, que o Tribunal de Contas possui atribuição constitucional para analisar se a concessão de determinado incentivo tributário atendeu ao disposto na Constituição Federal, assim como o disposto nas leis que regulam a matéria, especialmente a Lei que criou o incentivo tributário e a Responsabilidade Fiscal.

Além da análise quanto à legalidade, o artigo 70 da Constituição Federal de 1988 autoriza que seja analisada a legitimidade dos atos de renúncia de receita. Trata-se de uma análise que ultrapassa o exame do ato sob o aspecto puramente formal, alcançando a análise do ato sob o aspecto substancial, aproximando-se da ideia de justiça e moralidade.

§ 1º No julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a legalidade, de legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas.”

³²⁸ A rigor, a matéria não constitui novidade, pois já se encontra sumulada no âmbito do STF há algum tempo. Nesse sentido, veja-se o enunciado de súmula 347 do STF:

“O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público.”

³²⁹ No mesmo sentido, Valdecir Pascoal (2010, p. 147) ressalta que o Tribunal de Contas NÃO DECLARA a lei inconstitucional, mas, se for o caso, deve deixar de aplicá-la, julgando o caso à luz da Constituição Federal.

Embora Valdecir Pascoal (2010, p. 138) entenda que a análise dos órgãos de fiscalização, quanto à legitimidade, fique restrita à aferição se o ato atendeu ao interesse público e à moralidade administrativa, parece mais correto sustentar, na linha do entendimento de Helio Saul Mileski (2011, p. 292/293), que a fiscalização sob o aspecto da legitimidade permite investigar elementos ideológicos e teleológicos que orientaram a prática do ato fiscalizado, de forma a identificar eventuais desvios de finalidade ou de poder, de fraude à lei ou de ações contrárias a princípios de direito³³⁰.

No que tange aos incentivos tributários, o Tribunal de Contas poderá, então, analisar se a sua concessão está direcionada a atingir alguma finalidade ou objetivo constitucional, pois, do contrário, como já dito linhas atrás, não será justificável que se afaste a isonomia ou igualdade tributária, que é princípio nuclear do sistema tributário.

Além da legalidade e legitimidade, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial deve atentar para a economicidade, ou seja, deve ser perquirido se o gasto público (incluindo-se, por óbvio, o gasto tributário) concretizou-se de forma menos custosa para o Estado. Significa dizer que a administração deve ser eficiente, de maneira a atingir o maior benefício para os cidadãos pelo menor custo, minimizando custos e gastos públicos e maximizando a receita e a arrecadação (MILESKI, 2011, p. 293)³³¹.

Para Ricardo Lobo Torres (2008, p. 280), o princípio da economicidade permite que os Tribunais de Contas controlem os incentivos tributários sob o aspecto da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e os resultados efetivamente alcançados, bem como controlem a adequação entre os custos suportados pelo Estado com a concessão do incentivo tributário e o benefício econômico e social realmente produzido.

³³⁰ Esse também é o pensamento de Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2005, p. 111), que salienta a necessidade de que a gestão fiscal pública, em tempos de democracia substantiva, seja cada vez mais permeada por políticas públicas legítimas, que devem transcender o mero crivo tradicional da legalidade, exigindo também eficiência, moralidade, prudência, responsabilidade e responsividade.

³³¹ Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres (2008, p. 278/279) sustenta que a economicidade significa o controle da eficiência na gestão e execução orçamentária, consubstanciada na minimização dos gastos públicos e maximização das receitas e da arrecadação. Ainda segundo o mestre, embora originária da linguagem dos economistas, a economicidade corresponde, no discurso jurídico, ao de justiça.

Nessa mesma linha, o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (art. 257, § único) prescreve que a fiscalização sobre a renúncia de receitas terá como objetivos, dentre outros, verificar a eficiência, eficácia, economicidade e o real benefício socioeconômico dos incentivos tributários concedidos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 1982)³³².

Vistos os dispositivos legais e constitucionais que autorizam e impõem a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização e controle dos incentivos tributários, passa-se agora a análise de como essa fiscalização e controle vem sendo feita na prática, mediante a análise de alguns dos mais importantes julgados do Tribunal de Contas da União envolvendo a matéria.

5.2.1 Processo TC nº 015.052/2009-7 (Acórdão 747/2010) – “Um Divisor de Águas” na Fiscalização Exercida pelo Tribunal de Contas

O primeiro julgado do Tribunal de Contas da União a ser analisado marca um verdadeiro divisor de águas, no que tange à fiscalização e controle dos incentivos tributários. O acórdão 747/2010 – processo nº 015.052/2009-7 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010) é emblemático e marca o início de uma verdadeira sistematização da fiscalização e controle sobre os incentivos tributários federais. A partir de desse julgado, o Tribunal de Contas inicia uma análise acerca de toda a sistemática de proposição, concessão e avaliação dos incentivos tributários concedidos em nível federal.

O processo nº 015.052/2009 se inicia a partir de um pedido de levantamento acerca dos procedimentos de controle do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O levantamento dos procedimentos de concessão e ampliação de incentivos tributários teve inicialmente os seguintes órgãos como objeto de fiscalização: Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal (as duas primeiras vinculadas ao Ministério da Fazenda e a última vinculada ao Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão).

³³² “Art. 257.

(...)

Parágrafo único. A fiscalização terá como objetivos, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades mencionados no caput, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias.”

Após a constatação de que as renúncias de receita não vinham sendo consideradas nas Leis Orçamentárias Anuais, conforme prescreve expressamente o artigo 14, I, da LRF, a Corte de Contas passou a analisar o cumprimento ou não da condição alternativa imposta pelo artigo 14, II, do mesmo diploma legal, isto é, se eram estabelecidas medidas de compensação para as renúncias de receitas decorrentes dos incentivos tributários - itens 8.6 e 9.1 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 11/12).

No curso dos trabalhos, constatou-se que somente a partir de 2009, o artigo 14, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal começou a ser cumprido. Até 2009, o Poder Executivo Federal adotava diversos subterfúgios para burlar o mandamento legal, tais como: a) ajustes na programação orçamentária - item 9.9.2 do acórdão; e, b) utilização de um suposto excesso na arrecadação - item 9.9.6 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 12/13), como já foi adiantado em seção anterior dessa pesquisa.

Embora tenha reconhecido que o Poder Executivo começou a cumprir o artigo 14, II, da LRF a partir de 2009, o Tribunal de Contas da União não chancelou as supostas medidas de compensação utilizadas até então. Com efeito, o julgado consignou expressamente que todas as possíveis medidas de compensação estão previstas expressamente pelo artigo 14, II, da LRF, não havendo espaço para interpretação mais ampla das hipóteses legais. Em razão disso, eventuais ajustes na programação orçamentária e excesso na arrecadação não poderiam servir como as medidas de compensação exigidas pela LRF, com a finalidade de manter a neutralidade orçamentária – itens 9.10.1; 9.10.10; 9.10.11 e 9.10.12 acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 14/15).

Outros dois pontos importantíssimos do julgado dizem respeito ao descumprimento de regras que se referem diretamente à otimização do princípio da transparência.

Decerto, no decorrer dos trabalhos, constatou-se que o Poder Executivo não havia explicitado (nos anos de 2009 e 2010) as medidas de compensação a renúncias de receitas, nos demonstrativos ou informações complementares, que devem acompanhar a Lei Orçamentária – item 9.11.3 do acórdão. Também no decorrer dos levantamentos e auditorias realizadas, foi possível constatar que o anexo de Metas Fiscais, que deve acompanhar o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias não vinha sendo instruído com o adequado demonstrativo das

medidas de compensação para as renúncias de receitas – 9.12.1 e 9.12.2 acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 16/17)³³³.

Não é despendendo ressaltar que a ausência de tais demonstrativos, além de violar flagrantemente a transparência na gestão e concessão dos incentivos tributários, também colide frontalmente com o disposto nos artigos 4º, §2º, inciso V, e 5º, II, da Lei de Responsabilidade Fiscal³³⁴.

Também foram objeto de consideração expressa no processo acima citado, as prorrogações de renúncias de receita - item 10.1 do acórdão, o prazo de vigência das renúncias de receita - item 10.3 do acórdão, a sistemática da concessão de renúncias de receitas - item 10.4 do acórdão – e elaboração e apresentação de relatórios contendo as medidas de compensação destinadas a manter a neutralidade orçamentária dos incentivos tributários concedidos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 17/19).

Quanto à prorrogação de renúncias de receitas, a Corte de Contas adotou o entendimento de que as prorrogações de incentivos tributários devem seguir, ou cumprir, os mesmos requisitos exigidos nos casos de concessão ou ampliação dessas espécies de desoneração. Dessa forma, consignou expressamente que as prorrogações de renúncias de receitas devem sim cumprir o disposto no artigo 14 da LRF – item 10.1.3 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 17).

No que concerne ao prazo de vigência das renúncias de receitas, vigia à época o disposto no artigo 91, §1º, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2009 (Lei 12017/2009), que estabelecia prazo máximo de cinco anos de vigência para os incentivos tributários. Mais uma vez, foi constatado que o dispositivo legal não vinha sendo cumprido – itens 10.3.4 e 10.3.5 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 18).

³³³ Conforme já foi demonstrado em capítulo anterior desse trabalho, o mesmo problema é encontrado em diversos governos estaduais.

³³⁴ *“Art. 4o A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição e: (...)
§ 2o O Anexo conterá, ainda: (...)
V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.*

*Art. 5o O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:
II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6o do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;”*

Já com relação à sistematização dos procedimentos de concessão dos incentivos tributários, ao longo de todo o trabalho desenvolvido no curso do processo nº 015.052/2009-7, o Tribunal de Contas da União pôde observar que não havia uma sistematização adequada para a concessão dos incentivos tributários. De fato, o TCU constatou que não existia uma delimitação clara dos órgãos envolvidos na concessão de cada incentivo tributário, tampouco as competências de cada um. Tais fatos, conforme observou o acórdão já citado, enfraqueciam bastante a transparência e o controle desses instrumentos de política pública – itens 10.4.1 e 10.4.3 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010, p. 18).

Por último, o Tribunal de Contas da União constatou que mais um dispositivo referente à transparência fiscal e ao controle dos incentivos tributários não vinha sendo cumprido. Das análises e auditorias realizadas, foi possível perceber que o relatório quadrimestral a que se refere o artigo 9º, §4º, da LRF³³⁵, não continha a especificação das medidas de compensação implantadas no quadrimestre analisado, de forma a cumprir o artigo 14 da LRF – item 10.5.3 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2010).

Como se pode perceber dos comentários feitos acima, quando do trabalho realizado no processo nº 015.052/2009-7, o Tribunal de Contas se deparou com uma situação extremamente preocupante no que tange à concessão de incentivos tributários em nível federal. Não havia sequer uma sistematização dos procedimentos a serem adotados quando da concessão dessa espécie de desoneração tributária. Além disso, restou cabalmente demonstrado o descumprimento de diversos dispositivos legais referentes à matéria. Em função desses fatos, foram expedidas diversas recomendações e determinações, com a finalidade de corrigir os problemas encontrados³³⁶.

³³⁵ “Art. 9º,

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.”

³³⁶ O cumprimento das recomendações e determinações expedidas pelo Tribunal de Contas da União nesse processo foi objeto de processo de acompanhamento específico. Esse processo de acompanhamento recebeu o número 012.606/2012-0. Até abril de 2014, ainda não havia sido promovida a sistematização dos procedimentos a serem adotados para a concessão de incentivos tributários em nível federal.

5.2.2 Processo TC nº 030.315/2010-7 (Acórdão 3137/2011) – Incentivos Tributários Relacionados ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI e Processo TC nº 018.011/2010-1 (Acórdão 1385/2011) – Incentivos Tributários Relacionados à “Lei Rouanet”

Da análise dos procedimentos de controle e concessão dos incentivos tributários em abstrato, objeto do Processo TC nº 015.052/2009-7 (Acórdão 747/2010), passar-se-á, a partir de agora, à análise de dois casos de incentivos tributários específicos, os quais foram objeto de fiscalização e controle por parte da Corte de Contas da União.

O primeiro caso refere-se aos incentivos tributários concedidos com a finalidade de incentivar Projetos Culturais, na forma estabelecida pela Lei 8313/1991, também conhecida como “Lei Rouanet”. O segundo caso diz respeito a incentivos tributários criados no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), através da Medida Provisória 351/2007 (convertida na Lei 11488/2007), que instituiu o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).

A primeira situação a ser analisada diz respeito à “Lei Rouanet” e foi objeto do processo TC nº 018.011/2010-1 – Acórdão 1385/2011 – TCU – plenário, o qual tinha por objetivo apurar se os incentivos tributários concedidos para projetos culturais, com base na Lei 8313/1991, cumpriam as exigências legais, bem como se tinham sua execução acompanhada, conforme exigência legal do mesmo diploma normativo (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a).

Com base nas auditorias e exames realizados, o Tribunal de Contas da União constatou que a aprovação dos projetos culturais, incentivados pela Lei 8313/1991, não vinha obedecendo às exigências legais quanto ao seu enquadramento nos respectivos segmentos culturais, assim como à observância do princípio da não concentração por segmento e beneficiário – itens 2.1 e 2.2 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a)³³⁷.

³³⁷ A questão, apesar de formal, tem grande impacto financeiro, pois o correto enquadramento dos projetos culturais (dentre os artigos 18 ou 26 da Lei 8313/91) pode representar a dedução integral (art. 18) ou parcial (art. 26) do incentivo no imposto de renda devido. Embora tenha reconhecido que o princípio da não concentração por segmento e beneficiário ainda necessitasse de complementação, através de decreto presidencial, o acórdão entendeu que o tratamento dado à matéria pelo Ministério da Cultura não era adequado (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a).

Também foram identificadas inconsistências no registro dos valores captados pelos projetos (item 2.6), na inabilitação de proponentes (item 2.7), na verificação da proibição imposta pelo art. 27 da Lei Rouanet, que proíbe doação ou patrocínio a pessoa ou instituição vinculada ao agente (item 2.9) e no controle de fluxo financeiro dos projetos (item 2.10). Verificou-se, ainda, que a análise das prestações de contas dos projetos culturais vinha ocorrendo de forma intempestiva (item 2.8).

A despeito da relevância de todos os dispositivos legais acima mencionados, o controle sobre a execução do projeto cultural incentivado, isto é, como o recurso está sendo gasto, afigura-se como um dos itens de maior importância. Nesse ponto, constatou-se a ausência quase total de acompanhamento e avaliação dos projetos culturais durante sua execução, tendo ficado consignado que o Ministério da Cultura não examinava de forma satisfatória a documentação necessária para a liberação de recursos, tampouco realizava acompanhamento físico ou qualquer tipo de vistoria do projeto beneficiado – item 2.4 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a)³³⁸.

Outro ponto bastante interessante diz respeito à falta de registro das localidades contempladas com os projetos culturais. Tal fato contribuiu para a produção de efeitos não desejados pelo legislador quando da edição da Lei 8313/91, como, por exemplo, a concentração de projetos culturais na região sudeste, contrariando a ideia de difusão da cultura por todo o território nacional - item 2.5.6 acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a).

Diante das diversas irregularidades apontadas, o Tribunal de Contas expediu diversas recomendações e determinações aos órgãos diretamente envolvidos (Ministério da Cultura, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Banco do Brasil, etc), a fim de que fossem tomadas as providências cabíveis para se afastar

³³⁸ A falta de controle sobre a execução dos projetos beneficiados assumia especial gravidade diante do montante de valores envolvidos: quase 2 bilhões de reais, somente nos anos de 2008 e 2009. Além disso, como bem ressaltado pela Corte de Contas: “O dispêndio de recursos públicos deve ser acompanhado, mesmo quando sua execução se dá indiretamente, como no caso do incentivo fiscal da Lei Rouanet. Se essa avaliação for realizada apenas após o término do projeto, a efetividade do controle fica prejudicada, pois o retorno aos cofres públicos de recursos gastos indevidamente, em geral, é árduo. Por outro lado, se os projetos são devidamente acompanhados ao longo de sua execução, é possível corrigir os desvios em tempo hábil para que não haja maiores prejuízos ao Tesouro” – item 2.4.7 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a).

as irregularidades acima narradas, bem como atingir os fins e objetivos previstos quando da edição da Lei 8313/1991 (art. 1º)³³⁹.

O segundo caso foi objeto do processo 030.315/2010-7 (Acórdão 3137/2011), que foi instaurado com a finalidade de analisar a sistemática de habilitação, concessão e investimentos realizados pelas empresas beneficiárias do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI), programa especial de concessão de incentivos tributários criado no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento – PAC (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011b).

Embora a aprovação de projetos de infraestrutura incentivados pelo REIDI e a habilitação das empresas interessadas nesse regime estivesse de acordo com os dispositivos legais relativos à matéria, o Tribunal de Contas da União observou a existência de um *déficit* de regulamentação por parte de alguns dos setores envolvidos, que não possuíam regulamentação específica para a aprovação de projetos e habilitação de interessados.

Conquanto os requisitos legais para a concessão do incentivo tributário não tivessem sido violados, o Tribunal de Contas da União consignou a necessidade de regulamentação específica para a concessão e habilitação por cada um dos órgãos dos setores envolvidos (transportes, energia, saneamento básico, irrigação e dutovias), de forma a instituir requisitos de forma objetiva, com bases em conceitos claros e precisos, tudo de forma a privilegiar os princípios da impessoalidade, publicidade e isonomia – item 2.1.8 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011b).

³³⁹ “Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor de modo a:
I - contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;
II - promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;
III - apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;
IV - proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional;
V - salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira;
VI - preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro;
VII - desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações;
VIII - estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória;
IX - priorizar o produto cultural originário do País.”

Com base no fato de que diversos incentivos tributários concedidos no âmbito do REIDI estavam condicionados à efetiva aplicação dos bens nos projetos beneficiados, a Corte de Contas da União ressaltou a necessidade de uma rotina de fiscalização concomitante e subsequente dos empreendimentos beneficiados, com a finalidade de verificar a efetiva imobilização dos bens adquiridos em gozo dos incentivos tributários – itens 2.4.18 e 2.4.21 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011b). Além disso, mais uma vez, constatou-se a inexistência de controle ou acompanhamento das execuções dos projetos de infraestrutura incentivados.

As observações e recomendações da Corte de Contas da União, na análise desses dois casos, revelam uma crescente preocupação com aspectos que transcendem a mera fiscalização e controle sobre legalidade na concessão e gozo dos incentivos tributários. Por certo, em vários momentos dos julgados, percebe-se uma preocupação da Corte de Contas com relação a aspectos que envolvem a impessoalidade, transparência, publicidade e integração dos dados e sistemas dos órgãos envolvidos nos processos de concessão e acompanhamento dos resultados produzidos pelos incentivos tributários³⁴⁰.

Nada obstante, é indiscutível que a necessidade (ou ausência) de controle dos incentivos tributários por parte dos órgãos ou ministérios relacionados às áreas é um dos temas que desperta a maior preocupação do TCU. Efetivamente, a temática do controle dos incentivos assume lugar de destaque nos dois julgados, tendo sido objeto de recomendações e determinações em ambos os acórdãos³⁴¹.

³⁴⁰ Nesse sentido, a título de exemplo, conferir as seguintes determinações constantes do processo nº TC 030.315/2010-7 – Acórdão 3137/2011 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011b):
(...)

“9.1. determinar aos ministérios de Minas e Energia, dos Transportes e da Integração Nacional que, no prazo de 20 (vinte) dias, passem a publicar as portarias de rejeição dos projetos pleiteantes ao Reidi no Diário Oficial da União, com vistas à transparência dos procedimentos que envolvem a concessão do benefício e ao cumprimento do princípio da publicidade;

9.2. determinar aos ministérios de Minas e Energia, dos Transportes, da Integração Nacional e à Secretaria Especial de Portos que, no prazo de 90 (noventa) dias, identifiquem junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil as informações adicionais a serem inseridas nas portarias de aprovação de projetos no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi) e, posteriormente, incluam tais informações em suas respectivas portarias, com vistas a propiciar maior transparência nos dados relativos à descrição do projeto, tais como a discriminação das operações abrangidas pelo regime de suspensão vinculado ao projeto e o valor previsto da desoneração;”

³⁴¹ Nesse sentido, ver acórdão 1385/2011 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2011a):
(...)

“9.1. determinar ao Ministério da Cultura que:

9.1.1.2. a metodologia de acompanhamento da execução e avaliação físico-financeira dos projetos culturais incentivados, em cumprimento ao disposto no art. 20 da Lei nº 8.313, de 1991, a qual

É possível afirmar, portanto, que esses processos (TC nº 018.011/2010-1 – Acórdão 1385/2011 e TC nº 030.315/2010-7 – Acórdão 3137/2011) demonstram uma clara evolução na função de fiscalização e controle dos incentivos tributários a cargo do Tribunal de Contas da União, quando comparados com aquele primeiro julgado (Acórdão 747/2010). Nesses últimos julgados, percebe-se, claramente, que a fiscalização e o controle dos incentivos tributários evoluíram, deixando de se ater a aspectos meramente legais, para abarcar também princípios constitucionais.

5.2.3 Processo TC nº 018.259/2013-8 (Acórdão 1205/2014) – O Aperfeiçoamento da Fiscalização e Do Controle Exercido pelo Tribunal de Contas

Dentro desse processo de evolução pelo qual a fiscalização dos incentivos tributários vem passando, não se pode deixar de fazer referência ao processo TC nº 018.259/2013-8 (Acórdão 1205/2014), o qual, sem dúvida nenhuma marca o início de uma fase ainda mais importante de atuação do Tribunal de Contas da União.

O citado processo foi instaurado com o objetivo de avaliar a estrutura de governança dos incentivos tributários, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de auditorias a serem realizadas pelas unidades especializadas da Corte de Contas, assim como avaliar a capacidade de gestão dos órgãos gestores dos incentivos tributários concedidos.

Trata-se de processo com objeto bem mais amplo do que o processo nº 015.052/2009-7, que deu origem ao acórdão 747/2010.

A simples comparação entre o objeto daquele primeiro processo (acórdão 747/2010 – processo nº 015.052/2009-7) e o objeto de análise do processo em exame (processo TC nº 018.259/2013-8 - Acórdão 1205/2014) já é suficiente para

deve incluir o registro da localidade de efetiva execução dos projetos e permitir a verificação da sua efetividade e da vedação constante do caput do art. 27 da citada Lei;”

No mesmo sentido, conferir o Acórdão 3137/2011:

“(…)

9.10. recomendar aos ministérios de Minas e Energia, dos Transportes, da Integração Nacional, à Secretaria Especial de Portos, à Agência Nacional de Transportes Terrestres, à Agência Nacional de Transportes Aquaviários, à Agência Nacional de Energia Elétrica e à Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis que estabeleçam rotina de fiscalização concomitante e subsequente dos empreendimentos beneficiados pelo Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), no intuito de verificar a efetiva imobilização dos bens e serviços adquiridos em decorrência do referido regime;”

que se confirme que a fiscalização dos incentivos tributários, a cargo do Tribunal de Contas, cresceu exponencialmente em importância e complexidade.

O levantamento empreendido pelo processo 018.259/2013-8 demonstra um claro desejo de aprimorar as análises efetuadas anteriormente em outros processos, de forma a contribuir para que a fiscalização e o controle dos incentivos tributários não se restrinjam a aspectos de conformidade com a lei, mas também contemplem os resultados alcançados com sua concessão.

Para tanto, em um primeiro momento, a Corte de Contas buscou reconstruir todo o procedimento percorrido da concessão de um incentivo tributário até seu efetivo gozo. No entanto, em reunião realizada com o Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, o Tribunal de Contas foi informado que não existe nenhuma norma que disponha sobre o rito administrativo que deva ser seguido para a criação de incentivos tributários, os órgãos envolvidos e suas responsabilidades³⁴².

Diante dessa constatação, o Tribunal de Contas da União registrou que o processo de instituição de incentivos tributários (no âmbito do Poder Executivo) continua sem uma disciplina formal, fato que acarreta ausência de transparência sobre os órgãos participantes e sobre suas respectivas responsabilidades, prejudicando, sobremaneira a gestão e o controle desses recursos – item 130 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b)³⁴³.

Quanto às normas que concedem incentivos tributários, chamou a atenção do Tribunal de Contas (2014a, item 141 acórdão) o fato de elas não estipularem claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao incentivo tributário, nem mesmo em suas exposições de motivos. Veja que a definição de objetivos e metas de forma clara facilita, não só a gestão dos recursos

³⁴² Embora o Ministério da Fazenda tenha publicado recentemente a Portaria MF nº 453/2013, que estabeleceu regras para os cálculos de estimativa de impacto na arrecadação gerado pelas desonerações de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é importante destacar que esse ato normativo tem natureza de ato administrativo interno, não obrigando os demais ministérios, tampouco o Congresso Nacional. Além disso, tal portaria restringe-se aos procedimentos para cálculo de estimativa de impacto, não suprimindo, portanto, a carência de de uma normatização geral sobre a matéria.

³⁴³ Esse problema já havia chamado a atenção do Tribunal de Contas da União no bojo do processo nº 015.052/2009-7 - acórdão 747/2010, sendo objeto de monitoramento expresso no processo nº 012.606/2012-0.

públicos, como também a fiscalização e o controle dos resultados conseguidos com o incentivo tributário³⁴⁴.

Tal fato, além de demonstrar que não há um procedimento padrão no que tange ao planejamento para a concessão dos incentivos tributários, também evidencia a necessidade de que o processo de concessão dos incentivos tributários receba uma regulamentação geral, de forma a estabelecer padrões e atribuições bem definidas no que tange à concessão e gestão dessa espécie de desoneração tributária.

Muito embora exista alguma vinculação dos incentivos tributários a determinadas áreas de atuação do Governo Federal (saúde, educação, ciência, etc), a maior parte das normas que instituem essa espécie desonerativa não fazem menção ao órgão gestor responsável, razão pela qual não há participação dos ministérios setoriais na gestão e controle da maior parte dos incentivos tributários concedidos – item 163 acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b)³⁴⁵.

Infelizmente, a análise empreendida pelo Tribunal de Contas da União levou à triste constatação de que o Governo Federal não realiza nenhuma avaliação específica sobre os incentivos tributários concedidos, com exceção daqueles relativos à desoneração de folha de pagamento, cuja própria lei prevê um comitê de acompanhamento – itens 163 e 164 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b).

Outro fator preocupante é o caráter permanente da imensa maioria dos incentivos tributários que foram analisados no bojo do processo nº TC nº 018.259/2013-8 (Acórdão 1205/2014). Como bem ressaltado, tal fato ressalta a importância de se avaliar as políticas públicas financiadas por meio desses recursos, a fim de aferir até que ponto elas têm cumprido ou não os objetivos pretendidos, justificando ou não sua permanência – item 192 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b)³⁴⁶.

³⁴⁴ Esse, inclusive, foi um dos problemas apontados durante a seção em que foi analisada a atuação do Poder Legislativo no controle dos incentivos tributários.

³⁴⁵ Segundo assentado no referido acórdão – item 163 (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b), grande parte dos incentivos tributários sem órgão gestor responsável possui prazo de vigência indeterminado, alguns, como, por exemplo, o “Seguro Rural” (isenção de IOF – Decreto-Lei 73/1966), foram criados há mais de 40 anos.

³⁴⁶ Como bem destacado no acórdão em análise (2014a, item 194 do acórdão), a necessidade de se rever os incentivos tributários de forma periódica também deriva do princípio orçamentário da

É interessante destacar também que, embora tenha acolhido a argumentação da Receita Federal do Brasil, no que tange à impossibilidade de se definir uma única metodologia de cálculo para as estimativas de impacto orçamentário-financeiro dos incentivos tributários, devido à multiplicidade e diversidade de situações e incentivos em exame, o Tribunal de Contas entendeu que a Receita Federal do Brasil deveria (em nome da Transparência) disponibilizar, em seu sítio eletrônico, na rede mundial de computadores, a metodologia de cálculo de cada um dos incentivos tributários constantes dos demonstrativos de gastos tributários do governo federal, bem como indicar os pressupostos utilizados para enquadrar cada um dos gastos elencados como gastos tributários – item 218 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b)³⁴⁷.

Outra constatação preocupante foi a falta de contabilização das renúncias tributárias, a qual, inclusive, foi objeto de observação no Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governo Federal, relativas ao ano de 2012, onde restou consignado a precariedade das demonstrações contábeis relacionadas aos incentivos tributários. Além da violação à legalidade (art. 15, VII, da Lei 10180/2001 e art. 3º do Decreto 6976/2009), a Corte de Contas (2014a, item 253 do acórdão) consignou expressamente que a falta de contabilização das renúncias de receita reduz a transparência, as condições de fiscalização e o controle social.

Não obstante a gravidade e a importância de todas as irregularidades apontadas nas linhas anteriores, o Tribunal de Contas, mais uma vez, mostrou especial preocupação quanto à avaliação e ao controle das renúncias tributárias, dedicando boa parte do trabalho desenvolvido no processo acima mencionado à essa análise. De forma a facilitar a compreensão e análise dos dados coletados, o Tribunal resolveu dividir essa análise em alguns tópicos, de acordo com eventual responsável pela gestão e fiscalização dos incentivos.

Quanto aos órgãos gestores dos incentivos tributários, como já dito, grande parte das normas que os instituem sequer delimita com precisão o órgão responsável pelo incentivo tributário. Nada obstante, identificados os órgãos gestores responsáveis, o Tribunal buscou apurar a existência de regras de gestão e

anualidade, bem como do próprio regime democrático, que impõe a participação do parlamento nas escolhas que determinam de que forma vão ser gastos os recursos públicos.

³⁴⁷ É evidente, nesse, como em outros pontos do acórdão, a ideia de aperfeiçoar a transparência na gestão fiscal, possibilitando o acesso e o controle das informações relacionadas à política fiscal.

controle para os incentivos concedidos, analisando, até mesmo, os regimentos internos dos respectivos órgãos. Chegou-se à conclusão que a maior parte dos órgãos analisados não possui regramento ou normatização que trate expressamente da gestão e controle dos incentivos tributários – itens 280 e 281 do acórdão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014b).

Também foi empreendida análise quanto a uma possível atribuição da Receita Federal do Brasil para a gestão e fiscalização de incentivos tributários. A partir daí, restou consignado (2014b, item 293/295) que a fiscalização acerca dos resultados e da eficiência dessa espécie desonerativa não se enquadra entre as atribuições regimentais desse órgão, que tem sua atuação limitada somente à ocorrência ou não das hipóteses de incidência previstas na legislação tributária.

A análise da atuação dos órgãos centrais (Casa Civil da Presidência da República, Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento), da Controladoria Geral da União e dos órgãos gestores (órgãos ou divisões diretamente relacionadas aos incentivos tributários) revelou que pouquíssimos deles efetuam algum tipo de avaliação sistemática e individualizada dos objetivos e resultados pretendidos e alcançados pelos os incentivos tributários.

Diante disso, o Tribunal de Contas da União (2014b, item 298/341) chegou à estarrecedora conclusão de que a maioria dos órgãos acima mencionados não realiza sequer trabalhos rudimentares nesse sentido³⁴⁸. Em virtude de todos esses fatos, foram expedidas diversas recomendações e determinações aos órgãos responsáveis.

Embora seja possível notar uma evolução na fiscalização e controle dos incentivos tributários pelo Tribunal de Contas da União³⁴⁹, indiscutivelmente, há muito a ser melhorado ainda.

Em primeiro lugar, em nenhum dos acórdãos analisados houve qualquer discussão sobre o mérito dos incentivos tributários, que, como já se disse, também

³⁴⁸ Como ressaltado pelo citado acórdão (2014b, item 346), a falta de avaliação dos resultados produzidos pelos incentivos tributários acaba por inviabilizar eventual extinção de um incentivo em virtude de resultados insatisfatórios ou que não justifiquem sua manutenção.

³⁴⁹ É possível afirmar também, que as fiscalizações empreendidas pelo Tribunal de Contas da União já produziram algum efeito. De fato, segundo informações constantes do processo nº 012.606/2012-0, pelo menos duas mudanças já foram implementadas pelo Governo Federal: a) O encaminhamento, ao Congresso Nacional, do demonstrativo próprio das medidas de compensação às renúncias de receita, juntamente com o Projeto de Lei Orçamentária Anual; e, b) A inserção, no anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, do demonstrativo das medidas de compensação às renúncias de receitas.

deve ser passível de controle. A autorização constitucional para fiscalização e controle quanto a aspectos de legitimidade e economicidade dos incentivos tributários permite que o Tribunal de Contas discuta o próprio mérito dessa espécie de desoneração. No entanto, nos acórdãos pesquisados, não se notou preocupação efetiva com esses aspectos.

Em segundo lugar, embora tenha constatado diversas irregularidades, o TCU mostrou-se um tanto quanto parcimonioso na aplicação de penalidades. Veja que da análise dos acórdãos citados na presente pesquisa não foi possível encontrar menção à aplicação de qualquer tipo de penalidade aos responsáveis pelas condutas violadoras dos dispositivos legais e constitucionais.

5.3 O Controle Dos Incentivos Tributários pelo Poder Judiciário

Após uma breve incursão sobre as possibilidades de controle dos incentivos tributários no âmbito do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas da União, passar-se-á, a partir de agora, a tratar das possibilidades de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário.

5.3.1 O Controle dos Limites Orçamentário-Financeiros Previstos na LRF

O ponto central a ser tratado nessa seção do trabalho refere-se a um eventual conflito entre o que dispõe a LRF e leis que venham a conceder incentivos tributários. Tal conflito, longe de ser produto de uma elucubração teórica, ocorre com relativa frequência, como foi visto em seções anteriores, onde restou demonstrado o descumprimento dos requisitos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, quando da concessão de diversos incentivos tributários por alguns diplomas legais. Nesta seção, dedicar-se-á ao estudo desses eventuais conflitos, apontando-se a forma de resolvê-los.

Segundo Weder de Oliveira (2013, p. 1076), os campos de competência constitucional concorrente entre os entes Federados constituem uma das características mais importantes do modelo de federalismo cooperativo, que, abandonando a concepção clássica de federalismo, abraça uma concepção de atuação interdependente e complementar entre os entes federados.

Esse novo modelo de federalismo, do qual o Brasil é um exemplo, é marcado por um sistema de atuação coordenada entre os entes federativos, que podem legislar de forma concorrente sobre uma mesma matéria, de acordo com as regras constitucionais de competência (DE OLIVEIRA, 2013, p. 1076).

Nesse contexto, como se sabe, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 24, estabeleceu diversas matérias de competência concorrente, para as quais a União possui competência para o estabelecimento de normas gerais (art. 24, §1º, da CF/88), enquanto os Estados possuem competência para o estabelecimento de normas suplementares (art. 24, §2º, da CF/88)³⁵⁰.

Dentre as matérias de competência constitucional concorrente, destaca-se, no que tange ao objeto do presente trabalho, a competência concorrente para legislar sobre o orçamento, direito tributário, financeiro e econômico³⁵¹, conforme regra expressamente plasmada pelo artigo 24, I e II, da Constituição Federal de 1988³⁵². No âmbito dessas matérias, portanto, à União cabe estabelecer normas gerais, enquanto aos Estados cabe o regramento suplementar.

Conquanto exista certa controvérsia acerca do conceito de “normas gerais”³⁵³, é possível afirmar, em um contexto de federalismo cooperativo e condomínio legislativo, que a competência para editar normas gerais está relacionada à instituição de diretrizes e princípios amplos, indicadores de metas e planos, que não

³⁵⁰ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.
§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.
§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”

³⁵¹ Diante de tudo que foi visto até o presente momento, não é difícil concluir que os limites ou requisitos necessários para a concessão de incentivos tributários possuem, de uma forma ou de outra, conteúdo relacionado ao orçamento, assim como possuem relação direta com o direito tributário, financeiro e econômico.

³⁵² “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
II - orçamento;”

³⁵³ Para um aprofundamento acerca das teses que procuram definir o conteúdo do que seriam as “normas gerais”, conferir Weder de Oliveira (2013, p. 1082/1091).

desçam a pormenores e inviabilizem a atuação legislativa dos Estados (MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 820)³⁵⁴.

Seguindo essa linha, a Constituição Federal de 1988, em seu Título IV (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo II (Finanças Públicas), elegeu a Lei Complementar como veículo legislativo adequado para estabelecer normas sobre Finanças Públicas e Gestão Financeira e Patrimonial da administração direta e indireta (artigo 163, I e 165, §9º, II, da CF/88)³⁵⁵.

Nessa conjuntura, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) estabeleceu normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, funcionando como vetor de integração entre os princípios constitucionais e a legislação ordinária, de forma a uniformizar o sistema de finanças públicas das três esferas de entes federados, conforme muito bem destacado por Carlos Valder do Nascimento (2012, p. 50).

Os requisitos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a concessão de incentivos tributários (art. 14, da LRF) têm, portanto, natureza de normas gerais sobre finanças públicas, sendo possível inseri-los também dentre normas relacionadas à gestão financeira e patrimonial da administração direta e orçamento. É possível afirmar, dessa forma, que os requisitos para a concessão de incentivos tributários foram disciplinados pelo ente federativo e pelo veículo legislativo adequado, qual seja: União Federal e Lei Complementar.

Tais afirmações são suficientes para assentar a plena aplicabilidade dos citados requisitos aos entes federados (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), que devem, quando da concessão de incentivos tributários respeitá-los³⁵⁶, de acordo com a exigência da Constituição Federal de 1988, sendo possível

³⁵⁴ Na mesma linha, conferir: ADI 927 MC, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1993, DJ 11-11-1994; ADI 2396, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2003, DJ 01-08-2003; ADI 2667 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2002, DJ 12-03-2004.

³⁵⁵ *“Art. 163. Lei complementar disporá sobre:
I - finanças públicas;*

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 9º - Cabe à lei complementar:

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

³⁵⁶ Embora já tenha ficado assentado em outro ponto do trabalho, não se deve olvidar que a Lei de Responsabilidade Fiscal obriga União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme previsão

afirmar também, que possuem natureza de normas gerais sobre orçamento, finanças públicas, gestão financeira e patrimonial da administração direta e direito financeiro, matérias de competência da União (art. 24, I e II, §§ 1º e 2º c/c 165, §9º, II, da CF/88).

Nesse ponto, é possível concluir, na esteira do que é defendido por Carlos Valder do Nascimento (2010, p. 51), que a Lei de Responsabilidade Fiscal cumpre os desígnios constitucionais, pois harmoniza o condomínio legislativo e empresta coerência aos sistemas normativos das pessoas políticas responsáveis pela gestão de recursos públicos. Trata-se de autêntica Lei Nacional³⁵⁷, que possui conteúdo voltado para a disciplina da gestão pública.

Após firmar essas premissas, passa-se ao cerne do problema a ser enfrentado nessa seção, qual seja: Como se resolve uma eventual incompatibilidade entre uma norma (federal, estadual, distrital ou municipal) que concede um incentivo tributário sem respeitar os mandamentos esculpidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal?

Muito embora não se desconheça a importância e a força da corrente doutrinária que defende a existência de hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária³⁵⁸, parece mais correto o entendimento que defende que Lei Complementar e Lei Ordinária possuem campos de competência distintos, ou seja, eventual conflito entre Lei Complementar e Lei Ordinária deve ser resolvido com base na análise dos campos constitucionais de competência, não havendo que se falar em hierarquia entre esses diplomas legais.

Dessa forma, eventual Lei Ordinária Federal que contrarie os requisitos previstos (pela LRF) para a concessão de incentivos tributários pode ser declarada inconstitucional, já que invade esfera de competência atribuída constitucionalmente à Lei Complementar, conforme se percebe da análise em conjunto dos artigos 24, I,

expressa de seu artigo 1º, §2º. Nessa senda, não é despidendo ressaltar, a exemplo do que é defendido por Weder de Oliveira (2013, p. 216), que sua obrigatoriedade a todos os entes federados se dá (também e principalmente) em virtude de seu caráter de norma geral de direito financeiro, matéria de competência legislativa concorrente, conforme regra prevista no artigo 24, da Constituição Federal de 1988.

³⁵⁷ “No âmbito da competência legislativa concorrente melhor seria falar, então, em direito nacional, em vez de direito federal, visto que as leis que veiculam normas gerais constituem verdadeiras leis nacionais, as quais condicionam não apenas o conteúdo das leis estaduais, distritais e municipais, mas também o das leis federais propriamente ditas, válidas para a União” (DE OLIVEIRA, 2013, p. 1091/1092).

³⁵⁸ Nesse sentido, por todos, afigura-se imprescindível a leitura de José Afonso da Silva (2007).

II, e §§ 1º e 2º, c/c art. 165, §9º, II, da CF/88³⁵⁹. Um exemplo dessa situação pode ser encontrado nos casos em que uma Lei Ordinária Federal estabelece um incentivo tributário sem atentar para a necessidade de estabelecer medidas compensatórias, na forma exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal³⁶⁰.

Veja que também é possível sustentar a inconstitucionalidade de lei local (por exemplo, lei estadual), que contrarie os requisitos estabelecidos pela LRF para a concessão de incentivos tributários. Essa hipótese enquadra-se na violação às regras constitucionais de competência concorrente, que atribuem expressamente à União Federal a competência para estabelecer normas gerais sobre orçamento, direito financeiro e gestão financeira do Estado.

Com efeito, a autorização constitucional, para os Estados suplementarem as normas gerais estabelecidas pela União, não permite que essas matérias sejam reguladas em sentido diametralmente oposto àquele estabelecido nas normas gerais, instituídas pela União Federal³⁶¹.

Seguindo a linha de raciocínio de que esse tipo de conflito envolve, na verdade, uma questão constitucional, a Emenda Constitucional nº 45/2004 promoveu substancial modificação na competência dos Tribunais Superiores. De fato, até o advento da referida Emenda, cabia ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgar, em recurso especial, as causas onde a decisão recorrida houvesse julgado válida lei local contestada em face de Lei Federal (art. 105, III, “b”, da CF/88)³⁶².

³⁵⁹ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
II - orçamento;
§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.
2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
§ 9º - Cabe à lei complementar:
II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”

³⁶⁰ Um exemplo que também pode ser citado é o caso em que uma Lei Ordinária Federal cria um incentivo tributário sem estabelecer prazo de vigência, contrariando expressamente a Lei de Diretrizes Orçamentárias, quando essa última determina um prazo máximo de vigência para os incentivos tributários. Nesse caso, também há violação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que os incentivos tributários sejam estabelecidos levando-se em conta o que consta da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

³⁶¹ ADI 2396, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2003, DJ 01-08-2003.

³⁶² “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

A partir da Emenda Constitucional nº 45/2004, a competência para julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas, em única ou última instância, quando a decisão recorrida julgar válida lei local em face de lei federal, passou a ser do Supremo Tribunal Federal ³⁶³ (art. 102, III, “d”, CF/88)³⁶⁴.

Tal raciocínio permite também que se utilize o controle concentrado de constitucionalidade, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), conforme restou decidido pelo STF, nas ADI’s nº 2656 e 2396³⁶⁵. Nessas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, discutia-se a compatibilidade de leis dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, frente a Lei nº 9055/95, norma federal que disciplinou a produção, aproveitamento industrial, transporte e comercialização do amianto crisolita.

Em ambos os casos, as Leis Estaduais foram julgadas inconstitucionais, dentre outros fundamentos, por violação ao regramento da competência concorrente. Segundo o STF, a legislação impugnada fugiu do conceito de legislação suplementar, cujo conteúdo deve se restringir a preencher vazios ou lacunas deixadas pela legislação de caráter nacional, sem, contudo, dispor em sentido diametralmente oposto a essa³⁶⁶.

5.3.2 A Utilização de Incentivos Tributários Como Instrumentos de Políticas Públicas e a Separação de Poderes

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

b) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal;” (Redação original)

³⁶³ Nada mais natural, pois como já dito, trata-se de conflito quanto às atribuições constitucionais de competência.

³⁶⁴ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”.

³⁶⁵ ADI 2656, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2003, DJ 01-08-2003. ADI 2396, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2003, DJ 01-08-2003.

³⁶⁶ ADI 2396, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2003, DJ 01-08-2003.

Em seções anteriores (seções 4.2 e 4.3), foram analisados os limites para a concessão de incentivos tributários, ressaltando-se a possibilidade de conflito entre essas espécies de desoneração tributária e os princípios da capacidade contributiva, isonomia e da ordem econômica. Nessa mesma parte do trabalho, ficou consignado que o princípio da proporcionalidade é o meio adequado para a compatibilização e resolução dos eventuais conflitos surgidos entre os princípios citados acima e os incentivos tributários.

Na presente seção, far-se-á uma análise do campo de atuação do judiciário no controle dos incentivos tributários frente ao princípio da proporcionalidade, ou em outras palavras: até que ponto pode ir o judiciário na análise da compatibilidade entre os incentivos tributários e os limites impostos pela isonomia, capacidade contributiva e ordem econômica?

De início, cabe destacar que o Constitucionalismo pós-segunda guerra mundial caracteriza-se pela superação do Estado legislativo de Direito, onde vigorava a supremacia da Lei e do parlamento, pelo Estado Constitucional de Direito, onde vigora a supremacia da Constituição.

Nesse novo modelo, a Constituição passa a valer efetivamente como norma jurídica, estabelecendo a forma de produção das leis e atos normativos, os limites para seu conteúdo, além de impor deveres de atuação ao Estado. Nota-se, nesse período, uma substancial expansão da atuação do judiciário, como Poder que passa a ter primazia na interpretação final e vinculante das normas em geral, e da Constituição em particular (BARROSO, 2012a)³⁶⁷.

No Brasil, após algumas “vicissitudes de caráter autoritário”, com o advento da Constituição Federal de 1988, e, sobretudo nos últimos anos, tem se notado uma crescente judicialização de importantes questões políticas, sociais e econômicas, as quais invariavelmente acabam sendo decididas de forma final pelo judiciário³⁶⁸. Tal

³⁶⁷ Ana Paula de Barcellos (2006, p. 21) aduz que o constitucionalismo contemporâneo e o brasileiro em particular consolidaram três axiomas teóricos que vão se incorporando pouco a pouco à prática jurídica, quais sejam: a) A normatividade e superioridade hierárquica dos dispositivos constitucionais; b) O *status* central e diferenciado dos direitos fundamentais dentro do sistema jurídico; c) A submissão direta e irrestrita dos Poderes Públicos à Constituição, decorrência lógica do Estado de Direito, dentro do qual o exercício do Poder encontra limites em normas jurídicas.

³⁶⁸ O professor Luis Roberto Barroso (2012a) aponta duas causas principais para a potencialização do fenômeno no Brasil: um processo de constitucionalização abrangente e analítico, que retira diversos temas da esfera política e os transforma em pretensões judicializáveis; e um sistema de

fenômeno marca uma ruptura com os paradigmas então existentes, mormente no que concerne às funções atribuídas a cada um dos poderes, bem como a forma como se relacionam³⁶⁹.

Na realidade, essa expansão da jurisdição e do discurso jurídico acaba por transferir poder das instâncias tradicionais, como o Executivo e Legislativo, para o Judiciário, tornando ainda mais difícil a fixação de limites claros entre a atividade de criação e a aplicação do direito (BARROSO, 2012a, p. 6).

Não obstante as sensíveis mudanças narradas acima, ocorridas nos últimos 50/60 anos, continua sendo possível afirmar que, em regra, no Brasil, a escolha de políticas públicas e definição de seus conteúdos³⁷⁰ cabem (primordialmente) ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo. Isso, tanto em função da lógica democrática adotada pela Constituição Federal de 1988 (Art. 1º, *caput*, da CF/88), quanto em virtude da divisão e separação das funções dos Poderes (“Art. 2º da CF/88: São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”), os quais possuem atribuições definidas de forma pormenorizada pela Carta Constitucional de 1988 (art. 44/75 – do Poder Legislativo; art. 76/91 – do Poder Executivo; e, art. 92/126 – do Poder Judiciário)³⁷¹.

controle de constitucionalidade misto e maximizado, que permite a diversos atores declarar a inconstitucionalidade de um ato ou uma lei.

³⁶⁹ Segue uma enunciação meramente exemplificativa dos diversos temas judicializados: pesquisa com células-tronco embrionárias: ADI 3510, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2008, DJe-096 DIVULG 27-05-2010; interrupção da gestação de fetos anencefálicos: ADPF 54, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2013; perda de mandatos exercidos por parlamentares que se desfilaram de partidos políticos: MS 26602, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 04/10/2007, DJe-197 DIVULG 16-10-2008 PUBLIC 17-10-2008; possibilidade de reconhecimento de união estável entre pessoas do mesmo sexo: ADPF 132, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011.

³⁷⁰ Convém assinalar, que o termo políticas públicas, na presente pesquisa, é utilizado em uma acepção bastante ampla, em sentido similar ao proposto por Ana Paula de Barcellos (2006, p. 18), de forma abarcar não apenas a prestação de serviços ou o desenvolvimento de atividades diretamente pelo Estado, como também a atuação normativa, reguladora e de fomento nas mais diversas áreas, sempre de forma a conduzir os esforços públicos e as iniciativas privadas para o atingimento de fins e valores caros à Constituição e à sociedade.

³⁷¹ Essa é a posição clássica e mais conservadora. Há uma extensa lista de críticas ao controle jurídico e jurisdicional das políticas públicas. Embora esse não seja o foco da presente pesquisa, é possível sistematizá-las em três grupos (BARCELLOS, 2006, p. 25/34): a) A definição e execução das políticas públicas já estão submetidas ao controle político-social exercido pelos grupos políticos e da população em geral no momento eleitoral (eleições). A invasão desse campo, próprio do pluralismo político, acarretaria grave desequilíbrio entre os Poderes e funções constitucionais, prejudicando enormemente a democracia; b) É extremamente presunçosa a ideia de que os juízes são hábeis e capazes de proferir melhores decisões em matéria de políticas

Em outras palavras: Em princípio, deve ficar a cargo do executivo e do legislativo a escolha de como corrigir as imperfeições do mercado e / ou buscar a concretização dos objetivos e fins previstos pelo texto constitucional, cabendo também a esses poderes definir o conteúdo das normas tributárias indutoras, se for esse o meio escolhido, para a consecução daqueles fins. Não deve o judiciário, portanto, exceto em situações específicas, ignorar essas normas e estabelecer regulação diversa daquela que compõe o mérito da regulação estabelecido pelo Legislativo ou Executivo (AVILA, 2009, p. 165).

Sob o fundamento de conferir plena eficácia aos direitos fundamentais, não se pode pretender que a Constituição ocupe todo o espaço jurídico em um Estado Democrático de Direito. A liberdade de conformação do legislador e do chefe do executivo deve ser respeitada. Conforme lição de Luís Roberto Barroso (2011, p. 444), observadas as regras e princípios constitucionais, o Poder Legislativo e o Poder Executivo estão livres para fazer as escolhas que lhe pareçam as melhores, as quais não devem ser objeto de controle judicial, a menos que tenha ocorrido alguma ilegalidade ou inconstitucionalidade³⁷².

Essa liberdade de escolha se insere dentro daquilo que no Direito Administrativo chama-se Poder Discricionário, que envolve a prerrogativa de escolher entre várias condutas possíveis, aquela que traduz maior conveniência e oportunidade para o interesse público (CARVALHO FILHO, 2010, p. 54).

Contudo, Legislativo e Executivo não possuem liberdade irrestrita. Realmente, a própria Constituição estabelece alguns limites à liberdade de atuação do Poder Legislativo e do Poder Executivo: de um lado, através das normas constitucionais que estabelecem competências, dividindo as esferas de atribuição entre os Poderes Constituídos (competência tributária); de outro, por intermédio de normas constitucionais que estabelecem regras e princípios que garantem direitos

públicas do que os agentes públicos encarregados dessas funções; c) O juiz toma decisões com base em pretensões e necessidades individuais (o que é conhecido como *microjustiça*), ignorando outras necessidades relevantes e a ação estatal como um todo (*macrojustiça*). O Supremo Tribunal Federal tem se mostrado bastante refratário à tese do controle judicial sobre as políticas públicas, somente permitindo que o judiciário determine a implementação de políticas públicas de forma excepcional. Veja-se: RE 410715 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 03-02-2006.

³⁷² O reconhecimento de que juízes e tribunais podem atuar de forma criativa em determinadas situações não importa em autorização para que a vontade do judiciário sempre sobreponha a vontade do executivo e do legislativo. A preferência pela vontade manifestada pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo concretiza a separação de poderes, a segurança jurídica e a isonomia (BARROSO, 2011, p. 444/445).

fundamentais aos contribuintes e regulam a ordem econômica; e, por último, por meio de normas constitucionais que estabelecem fins a serem atingidos pela atuação do Estado, que acabam também por limitar a atuação do legislador e do administrador, que ficam materialmente vinculados aos fins anteriormente escolhidos (por exemplo, IPTU e ITR progressivos para atender à função social da propriedade).

Percebe-se, portanto, que a escolha de se utilizar normas tributárias indutoras, como forma de estimular ou desestimular determinados comportamentos, insere-se dentro da esfera de competência dos Poderes Executivo e Legislativo, ficando suas escolhas, desde que atendidos os requisitos constitucionais, imunes à ingerência do Poder Judiciário.

De fato, respeitadas as regras de competência constitucional, os limites constitucionais tributários e o regramento da ordem econômica, bem como atendidas as finalidades constitucionais, os Poderes Legislativo e Executivo têm liberdade para escolher a medida de comparação mais adequada à finalidade extrafiscal perseguida (AVILA, 2009, p. 169).

A título de exemplo, é possível citar o artigo 195, §9º, da Constituição Federal de 1988, que permitiu a redução de alíquota ou base de cálculo em função, por exemplo, da utilização intensiva da mão de obra (art. 195, §9º, da Constituição Federal de 1988)³⁷³.

Nesses casos, o judiciário não deve se imiscuir na escolha do legislador por uma alíquota reduzida ao invés de uma redução de base de cálculo, assim como quanto à própria definição do que seja utilização intensiva de mão de obra, desde que as regras constitucionais de competência tenham sido respeitadas, não se tenha utilizado uma medida de comparação vedada pela constituição, bem como fins constitucionais estejam sendo promovidos³⁷⁴.

³⁷³ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005).”

³⁷⁴ Na mesma linha, Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p. 150) destaca que o problema da igualdade na concessão de incentivos tributários deve ser deslocado para a verificação da existência de interesse público, esfera dentro da qual a decisão legislativa deve, em regra, ser acatada, salvo se arbitrária.

Contudo, como foi visto acima, em alguns casos a utilização de uma medida indutora acabará por confrontar a capacidade contributiva, isonomia tributária ou cânones da ordem econômica. Diante dessas situações, é possível sim que o judiciário controle a compatibilidade entre capacidade contributiva, isonomia, cânones da ordem econômica e a medida indutora, sob o enfoque do princípio da proporcionalidade³⁷⁵.

A já citada Lei nº 12350/2010, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações FIFA 2013 e da Copa do Mundo FIFA 2014, serve como um elucidativo exemplo de total incompatibilidade entre isonomia e incentivos tributários.

Leitura atenta da citada lei, especialmente dos dispositivos plasmados entre os artigos 7º e 15, revela que foram concedidas diversas desonerações tributárias à FIFA e suas subsidiárias, por conta da realização Copa das Confederações FIFA 2013 e da Copa do Mundo FIFA 2014. Embora não se possa discutir que a realização de tais eventos produza benefícios em favor do desporto e da economia nacional, as citadas desonerações (em favor da FIFA e de suas subsidiárias) mostram-se claramente inconstitucionais.

Como já mencionado anteriormente, a escolha da medida de comparação ou critério de diferenciação não pode ser fundado em critério tão específico, a ponto de singularizar no presente, e de forma absoluta, um determinado indivíduo (MELLO, 2013, p. 23). Ora, os benefícios ou incentivos tributários previstos pela Lei 12350/2012 possuem como únicos destinatários a FIFA e suas subsidiárias, mostrando-se claramente violadores da isonomia tributária, razão pela qual não são compatíveis com a ordem constitucional brasileira, passíveis, portanto, de controle por parte do judiciário, através de ações individuais ou coletivas.

A igualdade tributária impõe que os contribuintes em situações equivalentes sejam tratados da mesma forma, exceto se houver razão para o tratamento diferenciado. Segundo Humberto Ávila (2009, p. 151/152), o tratamento diferenciado não deve ser apenas explicado, mas sim justificado, ou seja, devem ser

³⁷⁵ Conforme precisa advertência de Humberto Ávila (2010, p. 368), a tese do não controle das escolhas efetuadas pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, sustentada de forma simples, além de atentar contra a função de guardião da Constituição atribuída ao STF, viola a plena realização do princípio democrático e dos direitos fundamentais, bem como a concretização do princípio da universalidade de jurisdição.

apresentados os fundamentos jurídicos para que determinado contribuinte ou situação receba tratamento diferente.

Percebe-se, então, que a simples existência ou menção a uma função extrafiscal (indutora) não tem o condão de eliminar a possibilidade de controle por parte do Poder Judiciário, afetando-lhe, quando muito, apenas a qualidade e extensão (AVILA, 2009, p. 175)³⁷⁶.

5.3.3 Extensão e Conteúdo da Análise Acerca da Necessidade, Adequação e Proporcionalidade dos Incentivos Tributários

Como visto linhas atrás, a submissão dos incentivos tributários ao crivo do princípio da proporcionalidade impõe-se para sua compatibilização com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, assim como com os princípios da ordem econômica, permitindo também, um controle mais objetivo e transparente dessas medidas pela sociedade, de forma a se evitar a concessão de privilégios odiosos³⁷⁷.

Por outro lado, é importante destacar que dentro da análise, conformação e concretização da adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu* dos incentivos tributários face à isonomia, capacidade contributiva e cânones da ordem econômica, executivo, legislativo e judiciário estão sujeitos a limitações, em razão da lógica democrática adotada por nossa Constituição.

De início, é importante assentar que deve ser reconhecido ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, em virtude de sua legitimação democrática, uma certa liberdade de configuração ou margem de apreciação relativamente aos seus atos. Isso significa que esses poderes possuem o poder de escolher entre mais de uma premissa concreta duvidosa que servirá de justificativa para restringir um direito fundamental (ÁVILA, 2010, p. 366).

³⁷⁶ “A menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo: é necessária a confirmação de que o uso da medida de comparação não é justificada por uma finalidade constitucional e que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência. Em resumo, a finalidade extrafiscal não possui poder justificativo em si, a tal ponto que sua menção pudesse dispensar a adução de justificativa geral para o tratamento desigual entre os contribuintes” (AVILA, 2009, p. 154).

³⁷⁷ O professor Ricardo Lobo Torres define (2005, p. 367) os privilégios odiosos como “a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais”.

Transportando essa afirmação para o contexto da presente pesquisa, é possível afirmar, por exemplo, que o Poder Executivo e o Poder Legislativo possuem o poder de escolher qual setor econômico pretendem estimular, com a finalidade de gerar mais empregos, assim como qual meio será utilizado para atingir esse objetivo: incentivos tributários ou subvenções.

Além disso, como bem destaca Humberto Ávila (2010, p. 367), também deve ser reconhecido aos Poderes Legislativo e Executivo uma margem de prognose relativamente à previsão dos efeitos futuros da adoção de uma determinada medida, que, naturalmente, deve almejar efeitos direta ou indiretamente previstos no texto constitucional.

Contudo, seguindo o raciocínio que vem sendo desenvolvido na presente pesquisa, o exercício dessas prerrogativas decorrentes do princípio democrático, por óbvio, não deve ficar imune ao controle do Poder Judiciário. Nada obstante, é preciso verificar que situações justificam ou impõem maior controle por parte do Poder Judiciário, assim como em que situações esse controle deve ser menor.

Em primeiro lugar, quanto mais técnica for a questão ou mais duvidoso for o efeito da medida, menor deve ser a possibilidade de ingerência por parte do judiciário (por exemplo, os efeitos de determinada medida sobre a economia ou mercado de trabalho). Isso porque, presume-se que o executivo e o legislativo, dentro de um regime democrático³⁷⁸, tenham baseado suas escolhas em estudos técnicos ou científicos, amplamente debatidos entre os atores sociais que, dentro de um debate alicerçado em argumentações racionais, tenham optado por determinada medida³⁷⁹.

³⁷⁸ Aqui o termo democracia aproxima-se da ideia de “governo por meio do debate”, onde se realça o aspecto da discussão, deliberação e troca de ideias sobre as questões políticas públicas (SEN, 2011, p. 358/361).

³⁷⁹ Segundo o professor Luis Roberto Barroso (2012a), algumas críticas à expansão da intervenção judicial na vida social direcionam-se no sentido que o legislativo e o executivo estariam habilitados de forma melhor a proferir decisões em determinadas matérias do que o judiciário, que também teria dificuldades em trabalhar com a projeção dos efeitos sistêmicos indesejáveis de suas decisões. É a chamada crítica quanto à capacidade institucional. Outra crítica comum, ainda segundo o professor, estaria ligada ao fato do judiciário não ser o fórum adequado para os debates que precedem as escolhas políticas. Na passagem a seguir transcrita, o autor elenca justamente esses argumentos como razões para a prevalência das escolhas efetuadas pelo legislativo e executivo, veja-se: *“Isso deve ser feito não só por razões ligadas à legitimidade democrática, como também em atenção às capacidades institucionais dos órgãos judiciários e sua impossibilidade de prever e administrar os efeitos sistêmicos das decisões proferidas em casos individuais. Os membros do judiciário não devem presumir demais de si próprios – como ninguém, deve, aliás nessa vida -, supondo-se experts em todas as matérias”*.

Nessas situações (debate sujeito à argumentação racional e escolha alicerçada em dados empíricos, técnicos e científicos) deve ser reconhecida ao legislativo e ao executivo uma margem de avaliação, tanto das premissas empíricas que serão utilizadas na tomada de decisão, quanto dos possíveis efeitos que a medida irá provocar, como já dito.

Conforme lição de Humberto Ávila (2009, p. 170/171), quanto mais duvidoso for o efeito futuro da medida, bem como difícil e técnico for o tratamento da matéria, tanto maior será a liberdade de conformação do Poder Legislativo e do Poder Executivo, e menor a possibilidade de ingerência do Poder Judiciário³⁸⁰.

Caberá ao Poder Judiciário, então, verificar se o Poder Executivo e Poder Legislativo fizeram uma análise objetiva e sustentável do material fático e técnico existente, se esgotaram as fontes de conhecimento para prever os efeitos da maneira mais segura possível, e se se orientaram pelo estágio atual da técnica e da ciência (AVILA, 2009, p. 171)³⁸¹.

Por outro lado, o âmbito de controle por parte do Poder Judiciário será tanto maior quanto for: a) a evidência de equívoco quanto às premissas escolhidas e as prognoses realizadas; b) a restrição e a importância do bem jurídico constitucionalmente protegido. (ÁVILA, 2010, p. 367). Em outros termos: Maior será a possibilidade de controle diante de premissas ou prognoses evidentemente equivocadas, assim como diante de restrições envolvendo, por exemplo, o bem jurídico vida.

Em segundo lugar, a garantia de liberdade de conformação do legislador e do administrador não pode ser vista desvinculada do resultado produzido pelo incentivo tributário, ou seja, constatada de forma irrefutável a ineficiência ou ineficácia da medida estabelecida, deverá o legislador ou administrador empreender os esforços

³⁸⁰ Claudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento (2012) também defendem que o judiciário adote uma postura de autocontenção jurisdicional na avaliação de questões de caráter eminentemente técnico, assim como nas análises das prognoses legislativas. Nesses casos, o judiciário somente deve invalidar medidas que forem manifestamente inadequadas.

³⁸¹ Como visto em seção anterior desse trabalho, os Poderes Legislativo e Executivo não têm por hábito disponibilizar (pelo menos em seus sítios eletrônicos) os documentos e estudos utilizados para embasar suas escolhas ou opções em matéria de incentivos tributários. Conquanto a situação seja preocupante e revele uma grave mácula quanto à transparência do gasto tributário, esse fato não tem o condão de franquear ao Poder Judiciário o controle sobre as escolhas regulamente realizadas por aqueles Poderes.

necessários para superar o estado de inconstitucionalidade com a presteza necessária (MENDES, 1998, p. 475).

Explique-se: Embora seja reconhecida ao legislativo e ao executivo uma substancial liberdade de conformação nos casos de efeito futuro duvidoso (prognose) ou matéria estritamente técnica, a ineficiência ou ineficácia do incentivo tributário (que, por exemplo, não foi capaz de gerar os postos de trabalho previstos), constatada de forma irrefutável com passar do tempo, torna sua manutenção ilegítima, impondo-se sua revogação ou extirpação do sistema jurídico, inclusive por meio do Poder Judiciário³⁸².

Com efeito, muito embora essa situação revele uma hipótese de incentivo tributário concedido (em sua gênese) de forma legítima e constitucional, o transcurso do tempo demonstrou sua ineficiência ou ineficácia, impondo-se sua retirada do mundo jurídico (pois sua manutenção consagraria verdadeiro privilégio odioso), seja por intermédio de lei ou ato administrativo, seja por meio de declaração judicial de inconstitucionalidade superveniente do incentivo tributário, naturalmente, com efeitos *ex nunc*.

Em terceiro lugar, a liberdade do Poder Executivo e do Poder Legislativo será tanto menor, quanto mais ligado a características pessoais e de desenvolvimento do homem for o critério de diferenciação adotado (por exemplo, raça, cor, origem, ocupação profissional, etc).

Nesses casos, a adoção de medidas de comparação demandará um ônus argumentativo superior ou adicional por parte do Poder Executivo e do Poder Legislativo, haja vista o próprio Poder Constituinte já ter manifestado a opção pela não utilização (em regra) desses critérios de comparação (AVILA, 2009, p. 173)³⁸³.

³⁸² Analisando a questão do déficit na fixação de prognoses legislativas pelo legislador, no âmbito da Corte Constitucional Alemã, Gilmar Ferreira Mendes (1998a, p. 474/475) revela que a citada Corte adota posição diferenciada, avaliando se a prognose se revela falha de início ou se se cuida de um erro de prognóstico somente constatável com o passar do tempo, aduzindo que somente no primeiro caso o déficit de prognose ensejaria a nulidade da lei. De forma contrária, Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento (2012, p. 474) entendem que também é possível o controle de medidas a partir de uma perspectiva *ex post*, que pode considerar a experiência concreta da medida analisada, bem como eventuais mudanças técnicas ocorridas desde sua implementação. Nessas hipóteses, como bem salientam os autores, não se trata de punir o órgão que realizou a escolha e formulou a política pública, mas sim de impedir que restrições a direitos fundamentais continuem surtindo efeitos, sem que se obtenha qualquer proveito com a medida adotada.

³⁸³ O professor Humberto Ávila (2009, p. 174/175) entende que igual ônus argumentativo se impõe quando o critério de diferenciação escolhido puder repercutir e diminuir a eficácia de princípios constitucionais, tais como a livre concorrência, liberdade de exercício da atividade econômica, proteção da família, etc.

Diante dessas hipóteses, deverá ser reconhecida ao judiciário uma possibilidade de atuação mais ampla, já que essas discriminações presumem-se inconstitucionais.

Em quarto lugar, na eventualidade de o próprio Poder Executivo ou Legislativo estabelecer (no ato de concessão do incentivo tributário) metas a serem cumpridas ou resultados a serem atingidos, não há que se falar, a rigor, em qualquer tomada de decisão por parte do Poder Judiciário. Nessas situações, o Poder Judiciário tão-somente estará dando cumprimento ao que anteriormente ficou definido por parte do legislador ou administrador. Veja que nesses casos não há que se falar em ampliação do espaço da Constituição (em detrimento da deliberação democrática), tampouco da legitimidade ou não do judiciário para intervir nas políticas públicas³⁸⁴.

Por último, não se pode olvidar da precisa observação feita por Luís Roberto Barroso (2011, p. 443), que adverte que a constitucionalização exacerbada, especialmente pela via interpretativa do ativismo judicial, pode trazer consequências negativas, dentre as quais: a) de natureza política: com o esvaziamento do poder das maiorias, pelo engessamento da legislação ordinária; b) de natureza metodológica: com o decisionismo judicial, potencializado pela textura aberta e vaga das normas constitucionais³⁸⁵.

³⁸⁴ No mesmo sentido, embora o texto trate do controle das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais, é o pensamento de Ana Paula de Barcellos (2006, p. 48), conforme se vê na seguinte passagem: “(...) *Existindo as metas, a obrigação de prestar contas acerca de seu cumprimento, bem como das razões para o seu eventual descumprimento, não sofre, a rigor, qualquer repercussão das críticas acima. Note-se que não se estará, aqui, tomando qualquer decisão propriamente dita, de modo que não há que se discutir sobre a ampliação do espaço da Constituição – em detrimento do espaço da deliberação democrática - ou da legitimidade do judiciário para interferir em políticas públicas. Também não são relevantes as dificuldades operacionais a que se fez referência acima.*”

³⁸⁵ Evidentemente, a avaliação da validade da norma não pode tornar-se uma forma velada do magistrado substituir a as escolhas políticas do legislativo por suas próprias escolhas. A declaração de inconstitucionalidade deve ser sempre a última das opções, preservando-se o ato que é passível de compatibilização com a ordem jurídica constitucional, mesmo quando, aos olhos do juiz, o tratamento do caso merecesse outra solução do ponto de vista político. Trata-se da conjugação do princípio da presunção de constitucionalidade das leis e da separação de poderes (BARROSO, 2011, p. 445). Seguindo linha parecida, Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento também defendem que o Poder Judiciário deve adotar uma postura de autocontenção jurisdicional, nos casos em que estiver apreciando necessidade, adequação e proporcionalidade das escolhas realizadas pelo Poder Executivo e Poder Legislativo (2012, p. 466/480).

5.3.4 O Papel Desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal no Controle dos Incentivos Tributários

No que tange à análise da compatibilidade das medidas extrafiscais (incentivos tributários) com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e ordem econômica, o Supremo Tribunal Federal tem realizado um controle muito aquém do que se pode esperar de uma Corte Constitucional. Os acórdãos pesquisados não analisam de forma clara e objetiva as medidas de comparação eleitas pelo legislador, sua relação de pertinência (fundada e conjugada) com a finalidade buscada pela norma, bem como sua adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu* face à isonomia, à capacidade contributiva e aos parâmetros da ordem econômica³⁸⁶.

Como será visto a partir de agora, tanto nos casos em que possui maior liberdade, quanto nos casos em que sua atuação é mais limitada, o Supremo Tribunal Federal tem exercido um controle muito tímido e pouco transparente dos incentivos tributários, utilizando-se, na grande maioria dos casos sob sua análise, de argumentos meramente retóricos, que demonstram a existência de um verdadeiro *déficit* no controle de constitucionalidade dessas espécies de desoneração tributária.

Por certo, a atuação do STF tem se limitado, na grande maioria dos casos, a reafirmar o caráter discricionário do ato praticado pelo executivo ou legislativo, tornando seu mérito insuscetível de controle pelo poder judiciário.

Não está a se defender que o judiciário substitua as escolhas do legislativo e do executivo. Em absoluto. A rigor, isso sequer seria possível, considerando a lógica democrática delineada pela Constituição Federal de 1988, conforme foi demonstrado linhas atrás. Necessário, contudo, que seja encontrado o ponto de equilíbrio entre a preservação da liberdade conformadora do executivo e do legislativo e o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes. Vejam-se alguns exemplos do parco controle exercido pelo STF³⁸⁷ nessa seara:

³⁸⁶ Na mesma linha é o pensamento de Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 62), conforme se vê na seguinte passagem: *“No entanto, é forçoso reconhecer que a atuação do Poder Judiciário na apreciação da razoabilidade na concessão dos “benefícios fiscais” ainda é muito tímida. Em geral, o STF limita-se a identificar o motivo extrafiscal não fazendo qualquer exame quanto à legitimidade da medida frente ao princípio da isonomia.”*

³⁸⁷ O Tribunal Constitucional Espanhol, segundo Andrei Pitten Velloso (2010, p. 317), também não tem feito adequada valoração dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, considerando, na maior parte dos casos, que a simples qualificação da norma como extrafiscal é

Ao apreciar o Recurso Extraordinário 149.659, onde se alegava violação à isonomia, sob o fundamento de que contribuintes em situação equivalente estariam recebendo tratamento diferenciado, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal convalidou expressamente a isenção de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários referentes às operações de câmbio realizadas para o pagamento de bens importados, ao amparo de Guia de Importação ou documento as semelhado, emitida a partir de 1º de julho de 1988 (art. 6º do Decreto-Lei nº 2434/88)³⁸⁸.

Sem desenvolver uma análise aprofundada quanto à existência ou não de violação à isonomia³⁸⁹, tampouco de eventuais violações à liberdade de iniciativa e a livre concorrência, o voto condutor do acórdão, de lavra do Ministro Paulo Brossard, consignou expressamente que a concessão de isenção configura ato de política fiscal e econômica por parte do Estado, possuindo caráter discricionário, que escapa ao controle do Poder Judiciário e envolve conveniência e oportunidade por parte do Poder Executivo. Por fim, o citado acórdão utilizou também a tese de que o judiciário não pode atuar como legislador positivo, de forma a não estender os incentivos tributários aos contribuintes não contemplados pelo dispositivo legal.

Em primeiro lugar, como já dito, o tratamento desigual precisa ser justificado, apresentando-se fundamentos suficientes que possam legitimar o tratamento diferenciado entre contribuintes em uma mesma situação. Nada obstante, da leitura do acórdão, percebe-se que a decisão judicial apenas apresentou explicações para o tratamento desigual, ou seja, a decisão judicial apenas apresentou razões causais para que contribuintes recebessem tratamento diferente.

suficiente para a absoluta desconsideração de tais princípios. Embora o Tribunal Constitucional Alemão realize um controle um pouco mais rígido da proporcionalidade *stricto sensu* das desigualdades geradas pelas normas tributárias extrafiscais, ainda não é possível, segundo o citado professor, identificar uma posição consolidada nesse sentido.

³⁸⁸ Recurso Extraordinário nº 149659, Relator(a): Min. PAULO BROSSARD, Segunda Turma, julgado em 04/10/1994, DJ 31-03-1995.

³⁸⁹ Na verdade, pela leitura desse e de outros julgados, é possível afirmar que o STF entende especialmente importante para aferir se houve ou não violação do princípio da isonomia analisar se diferenciação normativa dos sujeitos que se encontram em situação semelhante foi feita da mesma forma, ou seja, sem a introdução de privilégios ou exceções para determinadas pessoas (ÁVILA, 2010, p. 350). Nesse sentido, conferir ADI 1655, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/2004, DJ 02-04-2004 e RE 203308, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 26/11/1996, DJ 14-03-1997.

A leitura do acórdão não permite encontrar referências à demonstração de que a atuação estatal estava fundada em uma medida de comparação justificada por uma finalidade constitucional, bem como que entre essa medida e a finalidade constitucional havia uma relação de pertinência fundada e conjugada³⁹⁰. Em outros termos: O tratamento desigual poderia até ser justificável, mas isso não foi demonstrado (AVILA, 2009, p. 153).

Em segundo lugar, sequer houve análise quanto aos objetivos ou finalidades pretendidas pela norma que concedeu a isenção, tampouco sobre necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu* da medida de comparação adotada, tendo prevalecido, mesmo que de forma indireta, a supremacia do princípio da separação de poderes. O conteúdo extrafiscal da isenção e seu suposto caráter discricionário também serviram como obstáculo a uma análise aprofundada do incentivo tributário concedido.

Esses argumentos foram repetidos na análise do Recurso Extraordinário 159.026³⁹¹, onde a matéria de fundo analisada era a mesma (isenção de IOF para operações de câmbio envolvendo operações com de Guia de Importação emitidas a partir de 1º de julho de 1988)³⁹² e as conclusões do primeiro acórdão se repetiram.

Caso bastante interessante foi objeto de análise no Recurso Extraordinário nº 344331, onde o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar quanto à constitucionalidade de Lei que estabeleceu alíquotas de IPI diferenciadas em razão da região do país. No caso, questionou-se se a norma teria violado os princípios da isonomia, livre iniciativa, uniformidade de tributos, federativo e seletividade.

Após assentar inicialmente que os citados incentivos tributários foram concedidos de forma abstrata, genérica e impessoal, o STF, mais uma vez, consignou expressamente que a concessão de isenção é ato extrafiscal, por meio do qual o Poder Público implementa políticas fiscais, sociais e econômicas. Sustentou-

³⁹⁰ Para maiores considerações acerca da diferença entre *explicação e justificação* de um tratamento diferenciado, conferir Humberto Ávila (2009, p. 151/154).

³⁹¹ RE 159026, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 30/08/1994, DJ 12-05-1995 PP-12997 EMENT VOL-01786-03 PP-00542.

³⁹² A rigor, conforme bem explorado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p. 30/35), a lei não pode tomar tempo ou data como fator de discriminação entre pessoas a fim de lhes dar tratamento diferenciado. O que pode ser tomado como elemento de *discrímen*, segundo o autor, é o fato ou o acontecimento transcorrido em certo intervalo de tempo, isso porque são os fatos e acontecimentos que estão alojados no tempo, não o inverso. Assim, o que deve ser questionado é se os fatos ou acontecimentos alojados no tempo são distintos e capazes de justificar o tratamento diferenciado. Tal questão, contudo, não foi abordada no julgamento do acórdão citado.

se também que tais atos teriam conteúdo discricionário e seriam fundados em juízo de conveniência e oportunidade, cujo mérito escaparia ao controle do Poder Judiciário³⁹³. Em outras palavras: Novamente, a separação de poderes e o conteúdo extrafiscal legitimaram uma decisão que não promoveu uma análise pormenorizada do incentivo tributário concedido, especialmente quanto às suas finalidades e objetivos, bem como quanto à sua necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu* da medida de comparação³⁹⁴.

A matéria voltou à discussão no AI 360461 AgR / MG, onde, seguindo-se o entendimento já firmado, ficou consignado que “A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, (...) fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público”, razão pela qual entendeu-se que não havia que se falar em violação à isonomia. Esses fundamentos, somados ao princípio da Separação de Poderes, legitimariam a medida adotada, bem como impediriam que o STF atuasse como legislador positivo, estendendo os incentivos tributários a contribuintes inicialmente não beneficiados pela medida³⁹⁵.

Mais uma prova efetiva do *déficit* de fundamentação do STF na análise dos incentivos tributários pode ser colhida da leitura da ADI 1643, onde se alegou que a Lei 9317/96 promoveu uma discriminação arbitrária entre contribuintes em situação idêntica, quando impediu que determinadas pessoas jurídicas, compostas por profissionais liberais, embora com receita bruta anual compatível com o conceito legal de microempresas e empresas de pequeno porte, aderissem ao sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES - art. 9º, XIII, da Lei 9317/96)³⁹⁶.

Mais uma vez, o STF destacou o caráter discricionário e extrafiscal do ato legislativo de exclusão de determinadas categorias de pessoas jurídicas do regime diferenciado previsto pela Lei do SIMPLES (Lei 9317/96). Segundo o Supremo

³⁹³ RE 344331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003

³⁹⁴ Também foi ratificada a posição de que o judiciário não deve atuar como legislador positivo, não sendo possível a extensão de incentivos tributários àqueles contribuintes não contemplados pela lei concessiva.

³⁹⁵ AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005.

³⁹⁶ ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003.

Tribunal Federal, tal ato fugiria ao controle do Poder Judiciário, em virtude de consubstanciar matéria relativa à de conveniência e oportunidade dos Poderes Legislativo e Executivo³⁹⁷.

O mais interessante, no entanto, foi que o relator, Ministro Maurício Corrêa, em seu voto, fez afirmações peremptórias no sentido de que *não restava dúvida* de que as sociedades excluídas do regime legal não sofreriam impacto do domínio de mercado por grandes empresas; não se encontrariam inseridas no contexto da economia informal, estando seus sócios em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; e, por último, não constituiriam em satisfatória escala fonte de geração de empregos, razões pelas quais a medida de comparação eleita pelo legislador mostrava-se razoável e atingia de forma idêntica todas as pessoas da mesma classe, sendo plenamente válida.

Ora, já foi salientado, que as distinções entre contribuintes precisam ser justificadas, isso porque, como exaustivamente demonstrado, a imposição constitucional da igualdade exige não apenas uma explicação do tratamento desigual, mas sim justificção para esse tratamento diferenciado (AVILA, 2009, p. 152). Essa justificção, por outro lado, deve estar amparada em fundamentos jurídicos e fáticos suficientes para que o *discrímen* seja legítimo.

Nesse contexto, não se coadunam com tais exigências, distinções que não podem ser extraídas diretamente da Constituição³⁹⁸, bem como afirmações ou pressuposições destituídas de qualquer lastro probatório mínimo, fundado em estudos sérios ou documentos produzidos por órgãos oficiais³⁹⁹.

³⁹⁷ ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003.

³⁹⁸ Na mesma linha é o pensamento do professor Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 63), conforme se vê em passagem que merece ser citada: “(...) *Dizer que o legislador pode estabelecer exclusão do tratamento diferenciado, partindo do pressuposto de que essas pessoas jurídicas não sofrem as mesmas dificuldades das microempresas legalmente reconhecidas, significa estabelecer distinção que não pode ser extraída da Constituição, que amparou sem distinções as microempresas e empresas de pequeno porte, máxime, a partir da EC nº 42/03, onde foi conferido o regime tributário simplificado, sem restrições, a quaisquer segmentos econômicos.*”

³⁹⁹ Quanto à afirmação de que os setores excluídos não sofrem a concorrência de grandes empresas, Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 63) destaca que, além de não existirem estudos sérios nesse sentido, não se pode esquecer que esse não é o único objetivo almejado na tutela da pequena empresa. Excluir esses segmentos econômicos do regime instituído pelo SIMPLES, segundo o professor, constitui, na verdade, um grande estímulo a que essas atividades fiquem concentradas nas grandes empresas, alijando o pequeno empreendedor desses setores.

Parece claro, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, também nesse caso, não analisou a existência de relação fundada e conjugada de pertinência entre o elemento indicativo e sua medida de comparação⁴⁰⁰, assim como entre a própria medida de comparação e a finalidade buscada pela norma⁴⁰¹. Também não houve qualquer análise da necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu* da medida de comparação face à isonomia, liberdade de iniciativa, livre concorrência, combate à concentração econômica e estímulo aos pequenos empreendimentos.

A leitura dos julgados citados acima confirma a assertiva do início dessa seção, qual seja: Que o Supremo Tribunal Federal tem exercido um controle muito frágil e pouco transparente das medidas extrafiscais, não analisando efetivamente as medidas de comparação escolhidas pelo legislativo e executivo, tampouco sua adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*.

É possível perceber, dessa forma, que a atuação do STF tem se limitado, na maior parte das vezes, a verificar se as medidas de comparação utilizadas não são arbitrárias ou absurdas⁴⁰² e foram aplicadas a todos os integrantes do mesmo grupo⁴⁰³.

⁴⁰⁰ Com bem destacado por Humberto Ávila (2009, p. 61), a medida de comparação escolhida precisa manter uma relação fundada e conjugada de pertinência com seu elemento indicativo, o que ocorre quando é possível afirmar, baseado em suporte empírico considerável, que o elemento indicativo escolhido promove a medida de comparação em melhor medida que outros elementos indicativos disponíveis. Ora, não há suporte empírico considerável que comprovem que os elementos indicativos citados no bojo do acórdão mencionado promovam melhor a medida de comparação escolhida pelo constituinte, qual seja: o pequeno porte da empresa (art. 170, IX, CF/88).

⁴⁰¹ Humberto Ávila (2009, p. 61) destaca também a medida de comparação escolhida precisa manter relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade buscada pela norma, que se verifica quando se possa plausivelmente comprovar, com base em suporte empírico considerável, que a medida de comparação eleita fomenta a finalidade da norma em maior medida que outras medidas de comparação existentes. Nesse ponto, o tratamento dado à matéria pelo legislador mostra-se totalmente contraditório e incompatível com a medida de comparação escolhida pelo constituinte, assim como com as finalidades e objetivos constitucionais da ordem econômica, constantes do texto constitucional, razão pela qual o *discrímen* adotado pela lei também se justifica.

⁴⁰² Nesse ponto, o STF segue uma linha muito parecida com aquela seguida pelo Tribunal Constitucional Espanhol. Com efeito, segundo o professor Andrei Pitten Velloso (2010, p. 317), Tribunal Constitucional Espanhol não tem feito adequada valoração dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, considerando, na maior parte dos casos, que a simples qualificação da norma como extrafiscal é suficiente para a absoluta desconsideração de tais princípios.

⁴⁰³ Esse também é o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 62), conforme se vê na seguinte passagem: “É muito comum que a apreciação dos nossos tribunais a respeito da Isonomia limite-se a examinar se o critério legal atribuído a um determinado grupo foi aplicado a todos os seus membros, evitando a discriminação odiosa. Todavia, como vimos, o princípio da Isonomia exige bem mais do que isso. Exige que a distinção estabelecida seja razoável e prepondere em juízo de ponderação com a igualdade. Porém, o exame dessa razoabilidade em nossa jurisprudência

Muito embora o STF exerça um controle muito tímido da compatibilidade das medidas extrafiscais com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e ordem econômica, é preciso reconhecer que a Corte Constitucional tem andado bem quando se trata do controle do limites referentes à unidade político-econômica federativa.

Decerto, nos últimos anos, o STF, por diversas vezes, foi provocado a se pronunciar acerca de incentivos tributários concedidos por normas estaduais que, sem o respaldo em Convênios Interestaduais firmados por unanimidade das unidades federativas (art. 155, §2º, VI, CF/88 c/c art. 2º, §2º, da LC 24/75), concediam unilateralmente incentivos tributários, com a finalidade de atrair investimentos para os respectivos territórios, prática que tem recebido o nome de “guerra fiscal” (GODOI; CARDOSO; FERREIRA FILHO, 2002, p. 160).

O Supremo Tribunal Federal tem considerado que a necessidade de convênios interestaduais para a concessão de incentivos tributários em matéria de ICMS funda-se no pacto federativo, bem como na harmonia que deve presidir as relações entre os estados membros da federação, tendo como finalidade compor eventuais interesses divergentes dos entes federativos e evitar “guerras fiscais”⁴⁰⁴.

Diante disso, tem sido rechaçada peremptoriamente qualquer prática que importe em desoneração do ICMS em um Estado específico, fato que, poderia

tem se limitado à vedação do absurdo e à exigência de que todos os membros do grupo sejam tratados da mesma forma”. De forma categórica, Humberto Ávila (2010, p. 359) adverte que as exigências decorrentes da proporcionalidade não têm sido aplicadas no controle das medidas extrafiscais exercido pelo STF, que, em vez de controlar a aplicação proporcional dos princípios colidentes, apenas tem afirmado que as medidas adotadas pelo Poder Executivo ou Poder Legislativo têm conteúdo discricionário, não sendo passíveis de controle pelo Poder Judiciário. Tal controle, segundo o citado professor, não é suficiente nem adequado para a análise das medidas extrafiscais, pois a constitucionalidade da finalidade e sua ponderação com outras finalidade que o Estado deve buscar não são examinadas.

⁴⁰⁴ Veja-se o julgado na ADI 1247 MC: “(...) A celebração dos convenios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convenios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do previo consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compoem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS.(...)” ADI 1247, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001)

produzir efeitos danosos sobre a arrecadação dos outros Estados. Há inúmeros precedentes reprimindo a “guerra fiscal” e declarando a inconstitucionalidade de leis estaduais que concederam incentivos sem aprovação de convênio. Trata-se, portanto, de jurisprudência pacífica do STF⁴⁰⁵.

5.3.5 Extensão de Incentivos Tributários e o Dogma do Legislador Negativo

Questão também muito interessante é a que envolve a possibilidade de extensão de benefícios e incentivos tributários a contribuintes excluídos ou não contemplados originariamente pela lei ou ato administrativo. De fato, muitas das questões envolvendo extrafiscalidade chegam aos tribunais através de demandas de contribuintes que alegam violação à isonomia, em virtude de determinada lei ou ato administrativo ter concedido benefício ou incentivo tributário a outros contribuintes, alijando os autores das ações de seu gozo.

O problema que se coloca, em outros termos, é o seguinte: Diante da constatação de que determinado incentivo tributário foi concedido de forma a afastar de sua incidência contribuintes que se encontram na mesma situação que os incluídos, nos termos da lei ou ato administrativo, o incentivo deve ser estendido judicialmente aos excluídos ou “apenas” declarado inválido (GODOI, 1999, p. 228).

No RE 102553 (Min. FRANCISCO REZEK, Julgamento: 21/08/1986), o STF analisou a diferenciação de alíquotas de ICM contida na Resolução nº 07/80 do Senado Federal⁴⁰⁶. A recorrente sustentava a inconstitucionalidade da citada diferenciação, sob o fundamento de que houve violação da Súmula 569 e o artigo 23, §5º, da Constituição de 1967 e sua Emenda nº 1/1969, na redação anterior à Emenda Constitucional de 23/83. Em virtude da suposta inconstitucionalidade, a recorrente pretendia recolher o tributo com base na alíquota menor, mesmo nos casos em que figurasse como consumidora final, hipóteses em que, segundo a lei, estaria sujeito à alíquota maior.

⁴⁰⁵ A título de exemplo, vejam-se os seguintes acórdãos, dentre tantos: ADI 2345; ADI 3389; ADI 1308; ADI 2458; ADI 2548; ADI 2439; ADI 1179; ADI 260; ADI 286; ADI 2352 e ADI 1587.

⁴⁰⁶ A citada Resolução promoveu uma diferenciação entre a alíquota máxima do ICM nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto que recebessem o produto na qualidade de consumidores finais e contribuintes que viessem a promover novas operações de comercialização ou industrialização.

Acabou prevalecendo a tese de que a citada Resolução era mesmo inconstitucional, contudo, não se chegou ao mesmo resultado pretendido pela contribuinte. Consignou-se que não seria possível estender benefício ou incentivo tributário a contribuintes dele excluídos, pois tal extensão escaparia aos lindes do controle jurisdicional, ingressando em seara afeta ao Poder Legislativo.

Consagrou-se, dessa forma, a tese de que o judiciário não poderia atuar como legislador positivo, de forma a isolar parte da norma, a fim de compatibilizá-la com texto constitucional. De acordo com esse entendimento, só caberia ao STF o papel de legislador negativo⁴⁰⁷, recusando validade e aplicação integral à norma que contraria requisitos constitucionais (GODOI, 2002, p. 188/189)⁴⁰⁸.

Em diversas outras oportunidades, o STF reiterou seu posicionamento, vedando a extensão de benefícios e incentivos tributários a contribuintes não contemplados originariamente pela lei ou ato administrativo, sempre se valendo do “dogma” do legislador negativo, conforme se pode constatar da análise dos seguintes julgados do STF: RE 142348, RE 157228 e RE213201.

A questão, no entanto, merece uma análise mais cuidadosa. Como bem destacado por Marciano Seabra de Godoi (1999, p. 228/229), é fundamental perquirir os contornos materiais e a finalidade específica da política extrafiscal.

Caso a arbitrariedade não resida no incentivo ou benefício tributário em si mesmo, mas sim na vedação de que esse seja usufruído por determinadas categorias de indivíduos que estão na mesma situação daqueles contemplados pela lei, a solução que se impõe é a extensão do incentivo ou benefício tributário a todos que se encontrem na mesma situação (GODOI, 2011, p. 65).

Por outro lado, caso se verifique tratar-se de um “privilégio odioso”, sem qualquer respaldo ou lastro em uma finalidade constitucional, os favorecidos pelo

⁴⁰⁷ Segundo Edilson Pereira Nobre Junior (2006, p. 112), costuma-se atribuir a Hans Kelsen a afirmação de que o Tribunal Constitucional não poderia ir além da invalidação da norma impugnada. Não se pode, contudo, desconsiderar que Kelsen, ao diferenciar as funções de elaboração e anulação de leis, buscava, na verdade, justificar a legitimação da jurisdição constitucional.

⁴⁰⁸ O voto do Ministro Octavio Gallotti é em ilustrativo da tese que prevaleceu, merecendo a transcrição dos seguintes trechos: “(...) não é lícito, ao juiz, dissociar prescrições da lei, conexas ou dependentes uma das outras, de tal modo inseparáveis, “que se deva presumir que a legislatura não adotaria uma desacompanhada de outra.” (...) Entendo que um benefício fiscal increpado de discriminatório não possui o condão de estender, aos contribuintes dele excluídos, o favor impugnado. Tal ampliação escaparia aos lindes do controle jurisdicional e ingressaria na esfera da atividade legislativa.(...)” RE 102553 / RJ Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK, Julgamento: 21/08/1986.

“privilégio” devem ser reconduzidos à posição da generalidade dos contribuintes (GODOI, 1999, p. 228), não havendo sentido em se estender algo absurdo ou sem qualquer finalidade constitucional aos demais contribuintes.

Exemplo de benefício ou incentivo totalmente espúrio e ilegítimo pode ser colhido junto à já citada lei 12350/2010, que concedeu diversos e injustificáveis privilégios tributários à FIFA. Ora, considerando que tais privilégios são flagrantemente inconstitucionais, não faz qualquer sentido que o Poder Judiciário garanta a outros contribuintes o gozo dos mesmos privilégios, que não possuem qualquer lastro legítimo ou constitucional.

Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2010, p. 884), adverte que a postura do Poder Judiciário, quando aplica de forma irrestrita o dogma do legislador negativo, choca-se com os princípios e valores consagrados pela Constituição Federal de 1988, dentre os quais se insere a igualdade, cuja aplicação deve ser imediata, independentemente de atuação do Poder Legislativo.

Se o benefício ou incentivo tributário é razoável e coerente com as diretrizes gerais e regulares adotadas como políticas de governo (como, por exemplo, a extrafiscalidade), sua extensão se impõe aos demais membros que se encontram na mesma situação. Tal conclusão surge como decorrência natural do mandamento constitucional, como forma de efetivar o princípio constitucional da isonomia (BALEEIRO, 2010, p. 884)⁴⁰⁹.

Uma solução conciliatória vislumbrada por Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2010, p. 887), para essas situações, é a utilização da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade⁴¹⁰. Essa técnica, que traz como consequência não só a

⁴⁰⁹ Humberto Ávila (2010, p. 360) salienta que a tese do legislador negativo decorre do princípio da separação dos poderes, que exige harmonia e independência entre os Poderes. Contudo, Ávila destaca que esse princípio acaba sendo violado quando uma das funções ou Poderes do Estado é exercido de forma arbitrária, como, por exemplo, quando o conteúdo das normas constitucionais é restringido com base em qualquer fim, sem que haja controle por parte de uma jurisdição constitucional que se autolimitou em virtude de um demasiado apego ao dogma do legislador negativo.

⁴¹⁰ Segundo Gilmar Ferreira Mendes (1998b, p. 202/215), ao lado da declaração de inconstitucionalidade com o reconhecimento da nulidade da lei, o Tribunal Constitucional Alemão desenvolveu uma variante dessa decisão, onde reconhece a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, mas não pronuncia sua nulidade. Segundo o Ministro do STF, o ponto de partida para o desenvolvimento dessa variante foi justamente a existência de situações onde a lei, de forma arbitrária, concedia benefícios a um determinado grupo de cidadãos, excluindo outros. Nessas

suspensão da eficácia da lei inconstitucional, como também o dever de o legislador corrigir o desvio, permite compatibilizar a força normativa da Constituição com a margem de discricionariedade do Poder Legislativo.

Como bem ressaltado por Gilson Pacheco Bomfim (2014, p. 541), não se pode desconsiderar que a extensão (pelo Poder Judiciário) de um incentivo ou benefício tributário a contribuintes não contemplados originariamente pela norma pode macular a necessária transparência da gestão fiscal, bem como causar grave desequilíbrio fiscal-orçamentário, em virtude do não ingresso de receitas que foram consideradas para a autorização de determinadas despesas. Em virtude disso, o Poder Judiciário deve buscar uma solução que permita a manutenção da transparência e o equilíbrio fiscal-orçamentário, sem chancelar uma discriminação entre contribuintes que se encontram na mesma situação.

Nesse contexto, é possível sustentar, a exemplo do que fez Misabel Abreu Machado Derzi, que o Poder Judiciário resolva a questão por intermédio de uma solução conciliatória, como, por exemplo, uma sentença aditiva⁴¹¹. Nesse tipo de decisão, o Poder Judiciário estabeleceria uma data específica ou um prazo para que o incentivo ou benefício tributário seja estendido aos demais contribuintes pelo Poder Competente, a quem cabe também, dentro do mesmo prazo, adequar o incentivo ou benefício tributário à necessária transparência e equilíbrio fiscal-orçamentário (art. 150, § 6º e 165, § 6º da Constituição Federal de 1988 c/c art. 14, *caput*, I, II e §§ 1º e 2º da LC 101/2000).

situações, o Tribunal Constitucional Alemão abstém-se de pronunciar a nulidade da norma, eis que a cassação da norma não assegura, por si só, o gozo do direito pretendido pelo postulante. Nada obstante, segundo o ministro, a declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade impede a aplicação da norma inconstitucional a partir da decisão, bem como impõe ao Poder Legislativo o dever de legislar e eliminar a situação inconstitucional.

⁴¹¹ Ainda objeto de poucos estudos no Brasil, as sentenças aditivas são decisões que, em um contexto de questionamento quanto à constitucionalidade de um ato normativo, acolhem a impugnação, porém não eliminam o ato normativo impugnado, acrescentando ou determinando que se acresça ao seu conteúdo algo que faltava para compatibilizá-lo com o texto constitucional (NOBRE JUNIOR, 2006, p. 121). Não deixam de ser uma espécie de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade. O STF vem começando a utilizar com maior frequência as sentenças aditivas, como se vê nos seguintes precedentes: ADI 2652/DF; ADI 875/DF e AI 598212 (informativo nº 711).

Findo o prazo estabelecido, aqueles abarcados pela decisão judicial passariam a fazer jus ao incentivo ou benefício tributário automaticamente, mesmo sem a atuação voluntária do Poder Competente (BOMFIM, 2014, p. 541)⁴¹².

⁴¹² O professor Luís Roberto Barroso, tratando de omissões ilegítimas do legislador, como são os casos, por exemplo, de exclusão de direito, benefício ou vantagem a determinada categoria ou classe que deveria ter sido contemplada, também entende que o judiciário poderia estender o benefício à categoria excluída, a partir de um termo futuro, conforme se vê na seguinte passagem: *“Um caminho possível, em situações como esta, seria a decisão judicial determinar a extensão de benefício à categoria excluída, a partir de um termo futuro. Poderia ser determinada data ou evento, como, por exemplo, o início do exercício financeiro seguinte. Essa fórmula permitiria a ponderação dos diferentes princípios envolvidos: de um lado, a separação de poderes, a legalidade (o legislativo, no intervalo, poderia inclusive prover sobre a questão), o orçamento e, de outro, a supremacia da Constituição e a isonomia”* (BARROSO, 2012b, p. 60).

CONCLUSÃO

Conforme restou demonstrado no decorrer do texto, a utilização de normas tributárias, como forma de induzir comportamentos, não constitui novidade, sendo possível encontrar exemplos de normas tributárias indutoras já no Império Romano. Sua maior ou menor utilização ao longo da história sempre esteve ligada de forma visceral ao modelo de Estado adotado, assim como às ideias políticas e econômicas dominantes.

Ao Estado Democrático e Social de Direito, impõe-se o dever de intervir no domínio econômico e social, com a finalidade de corrigir imperfeições e atingir objetivos e fins delineados no texto da Constituição Federal de 1988. Para tanto, o Estado pode se valer da extrafiscalidade, utilizando-se de normas tributárias indutoras. A neutralidade na tributação é um conceito relativo. A tributação pode ser mais ou menos neutra, a depender do contexto social e econômico.

Os benefícios e incentivos tributários são formas de manifestação da extrafiscalidade. Embora numerosos, ainda não receberam a atenção devida pela doutrina, fato que se comprova pelo número reduzido de trabalhos publicados com essa temática. O pequeno número de trabalhos sobre o tema, bem como a falta de uma conceituação legal acerca desses institutos tem contribuído para o pouco rigor técnico e confusão terminológica envolvendo os termos renúncia de receita, gasto tributário, benefício e incentivo fiscal, benefício e incentivo tributário, subsídio e subvenção.

Contudo, diversas diferenças impõem que esses termos sejam distinguidos. Em primeiro lugar, porque os benefícios e incentivos tributários são espécies de desoneração tributária, não importando em prestações positivas por parte do Estado. Não se confundem, portanto, com outras espécies ou figuras em que existe uma prestação ativa por parte do Estado, como ocorre com a entrega de dinheiro por meio de uma subvenção ou subsídio. Em segundo lugar, porque o regime jurídico a que se submetem é bem distinto. De fato, benefícios e incentivos tributários se submetem às limitações constitucionais ao Poder de Tributar, bem como possuem chancela democrática diferente, por exemplo, das subvenções e do subsídio.

Os incentivos tributários importam em desonerações de tributos, com a finalidade de estimular condutas dos contribuintes que interessam e servem ao

Estado, como forma de atingir objetivos e fins constitucionais. Embora também devam perseguir fins constitucionais, os benefícios tributários destinam-se a aliviar ou mitigar situações adversas, não exigindo uma relação de causa e efeito, como nos casos de incentivos tributários.

Dentre os critérios utilizados para identificar os incentivos tributários, o mais adequado é o critério jurídico-formal. Sob esse critério, é possível ver os incentivos tributários como hipóteses excepcionais de derrogação às regras gerais de tributação, que estimulam comportamentos e atribuem vantagens aos contribuintes, com a finalidade de atingir objetivos econômicos e sociais relevantes para o Estado.

O estudo do gasto tributário (*tax expenditures* – definidos na presente pesquisa como a expressão financeiro-quantitativa dos benefícios e incentivos tributários) e sua integração ao processo orçamentário assumem grande importância no modelo de Estado que começa a ser desenhado no final do século passado. Com efeito, os princípios da transparência e responsabilidade impõem que os incentivos tributários sejam devidamente conhecidos e quantificados no processo orçamentário (*tax expenditures*), de forma a permitir uma gestão fiscal transparente, equilibrada, responsável e eficiente. Além disso, tais princípios figuram como poderosas armas na luta contra a ambivalência e a insegurança, características da sociedade de risco.

A Constituição Federal de 1988 inseriu importantes dispositivos referentes aos incentivos tributários no ordenamento jurídico brasileiro. A exigência de lei formal e exclusiva para sua concessão (art. 150, §6º, da CF/88), o demonstrativo regionalizado dos seus efeitos sobre as receitas e despesas (art. 165, §6º, da CF/88), bem como a possibilidade de seu controle e fiscalização por parte do Tribunal de Contas (art. 70 da CF/88), consubstanciam regras inéditas e relevantíssimas do ponto de vista da transparência e responsabilidade na gestão dos incentivos tributários.

Com a finalidade de completar e aperfeiçoar o sistema de proposição, concessão, fiscalização e controle dos gastos públicos, foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000). Nitidamente influenciada por documentos internacionais, a LRF agregou elementos destinados a aumentar a transparência e a responsabilidade na concessão e controle dos incentivos tributários.

Além da imposição de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias se faça acompanhar por um demonstrativo da estimativa e compensação dos benefícios e

incentivos tributários (art. 4º, §2º, V), outros importantes mandamentos, no que tange aos incentivos tributários, são extraídos do texto da Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente de seu artigo 14.

Em primeiro lugar, a concessão, ampliação ou prorrogação de incentivos tributários deve vir acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que vai iniciar sua vigência e nos dois posteriores. Além disso, a concessão do incentivo tributário deve estar de acordo com o que dispõe a Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, *caput*, da LRF).

Em segundo lugar, deve ser comprovada que a renúncia de receita foi considerada na Lei Orçamentária Anual e que não afetará as metas de resultados fiscais do período (art. 14, I, da LRF). Em terceiro lugar, caso a renúncia de receita não tenha sido considerada pela Lei Orçamentária Anual, deverão ser propostas medidas de compensação por meio de aumento de receita, exclusivamente pela de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributo (art. 14, II, da LRF).

Muito embora não exista um conceito constitucional ou legal expresso acerca dos incentivos tributários, é possível construir uma sólida ideia de seu conteúdo, através da leitura da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nessa linha, é factível afirmar que os incentivos tributários são hipóteses de desoneração tributária, que importam em redução discriminada da regra geral de tributação (*benchmark*), com perda de receita para o Estado e aumento de receita para o contribuinte ou particular. Além disso, não se pode olvidar que essa redução discriminada tem por objetivo estimular condutas dos particulares, com a finalidade de atingir objetivos e fins de interesse do Estado.

Quanto à conceituação dos incentivos tributários, três últimas observações se fazem necessárias: Em primeiro lugar, a renúncia de receita é algo que surge da concessão de um benefício ou incentivo tributário é uma consequência, não se confundido com esses. Em segundo lugar, a Receita Federal do Brasil vem, desde 2004, utilizando a expressão “gasto tributário” – nesse trabalho definido como a expressão orçamentária dos benefícios e incentivos tributários. Sua definição, contudo, não tem coincidido com a ideia de benefícios e incentivos tributários que foi encampada pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Em terceiro lugar, conquanto possam ser conceituadas como incentivos tributários, as alterações de alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de

Exportação, Impostos sobre Produtos Industrializados e Imposto Sobre Operações Financeiras, não estão sujeitas às prescrições do artigo 14 da LRF, conforme previsão do artigo 14, §3º, I, da LRF.

Fixar ou estudar os limites de algo significa estabelecer uma linha ou ponto que não deve ser ultrapassado. Os limites dos incentivos tributários demarcam até que pontos os incentivos tributários podem ir. O respeito aos limites fixados define a (i) legalidade / (in) constitucionalidade de um incentivo tributário.

Assentado que as normas que concedem incentivos tributários são, além de normas tributárias, normas de intervenção no domínio econômico, cabe submetê-las aos regimes e limites impostos a esses tipos de normas jurídicas. Assim, a análise dos limites aos incentivos tributários deve ser feita sob o prisma das limitações constitucionais tributárias, bem como dos cânones da ordem econômica. Além disso, não se pode negligenciar os limites orçamentário-financeiros impostos pela CF/88 e pela LRF, os quais também se aplicam aos incentivos tributários.

Embora a legalidade econômica admita a delegação legislativa, a opção de intervenção no domínio econômico por intermédio de incentivos tributários, obriga que esse tipo de norma seja compatibilizada com as imposições constitucionais vinculadas ao princípio da legalidade tributária. Assim, toda vez que se utilizar uma norma tributária indutora, como forma de intervir no domínio econômico, abre-se mão da legalidade econômica, devendo ser integralmente respeitado o princípio da legalidade tributária, o qual não admite delegação legislativa.

Questão das mais complexas é a que envolve a compatibilização entre capacidade contributiva, isonomia, extrafiscalidade e cânones da ordem econômica. Por certo, não raras vezes, a concessão de um incentivo tributário pode importar em desoneração tributária para contribuintes com elevada capacidade contributiva ou, ainda, provocar desequilíbrios na livre concorrência. É essencial, então, a compatibilização entre os citados princípios e a utilização de incentivos tributários.

O principal instrumento para compatibilizar eventuais conflitos entre isonomia, incentivos tributários e ordem econômica tem sido o princípio da proporcionalidade. Nesse contexto, analisa-se se a medida extrafiscal é adequada, necessária e proporcional. Diz-se adequada a medida que contribui de alguma forma para a promoção gradual de uma finalidade extrafiscal legítima. Necessária é a medida que, dentre as igualmente adequadas e disponíveis, provoca a menor restrição possível entre os direitos fundamentais envolvidos. Proporcional é aquela medida

em que os efeitos positivos de sua implantação, aferidos pelos princípios envolvidos, superam os efeitos negativos.

Embora seja passível de ponderação, a capacidade contributiva ou econômica possui um viés absoluto, intransponível, quando atuar como pressuposto, fundamento ou limite da tributação. Nesses casos (mínimo existencial e não confisco), a capacidade contributiva ostenta uma dimensão de peso específica e diferenciada do princípio da isonomia, não podendo ser afastada, mesmo nos casos de tributação extrafiscal.

A competência e a unidade político-econômica federativa também atuam como limites à concessão de incentivos tributários. Efetivamente, o incentivo tributário deve ser concedido pela pessoa jurídica que, além de competência tributária para tratar de determinado tributo, tenha competência legislativa para tratar da matéria ou área relacionada com o incentivo tributário. Ademais, as normas tributárias indutoras também não podem ser utilizadas de forma a colocar em risco a unidade político-federativa do Estado, já que, como se sabe, a Federação é cláusula pétrea.

Quanto às limitações orçamentário-financeiras, é importante frisar que a concessão, ampliação ou prorrogação de incentivos tributários deve vir acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que vai iniciar sua vigência e nos dois posteriores. Além disso, deve estar de acordo com o que dispõe a Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, *caput*, da LRF).

Ademais, deve ser comprovada que a renúncia de receita foi considerada na Lei Orçamentária Anual e que não afetará as metas de resultados fiscais do período (art. 14, I, da LRF). Por último, caso a renúncia de receita não tenha sido considerada pela Lei Orçamentária Anual, deverão ser propostas medidas de compensação por meio de aumento de receita, exclusivamente pela elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo e majoração ou criação de tributo (art. 14, II, da LRF).

Mesmo nos casos de incentivos tributários concedidos para atrair investimentos, indústrias ou empresas em geral para uma determinada região, o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser aplicado, já que o termo renúncia de receita deve ser entendido como qualquer renúncia de receita, até mesmo renúncia de receita potencial.

Caso a renúncia de receita não tenha sido considerada pela Lei Orçamentária Anual, as medidas de compensação previstas pelo artigo 14, II, da LRF devem ser atendidas. A interpretação desse mandamento deve ser taxativa, ou seja, as medidas de compensação são aquelas taxativamente previstas pelo dispositivo legal, não se admitindo, por exemplo, que eventual excesso de arrecadação seja usado como medida compensatória.

Uma das características principais do Estado Democrático e Social de Direito, o princípio do controle se estrutura, ganha força e se consolida nas modernas democracias contemporâneas que, em regra, dispõem de vários mecanismos de controle mútuos, baseados em instâncias autônomas, com poderes de revisão recíprocos.

Considerando o montante de recursos envolvidos (aproximadamente R\$ 250 bilhões de reais em 2014 – somente em nível federal), bem como a não submissão desses recursos à chancela democrática regular da peça orçamentária, cresce em importância o controle dos incentivos tributários pelo Poder Legislativo, pelo Tribunal de Contas e pelo Poder Judiciário.

Conquanto o controle das limitações orçamentário-financeiras (em nível federal) venha sendo realizado de forma razoável pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, é possível afirmar que o controle dos incentivos tributários pelo Poder Legislativo (no âmbito prévio) padece de graves inconsistências.

Realmente, conforme foi demonstrado no decorrer do trabalho, não há qualquer controle sobre os aspectos materiais dos projetos de lei federais que concedem incentivos tributários (isonomia, ordem econômica e proporcionalidade). Além disso, nas conversões de Medidas Provisórias em lei, o controle do legislativo (congresso nacional) é pífio, não havendo controle, sequer sobre as limitações orçamentário-financeiras. Outrossim, é possível afirmar que não é comum a fixação de prazo de vigência para os incentivos tributários, tampouco o estabelecimento de parâmetros que possibilitem o controle da eficácia desse instrumento de desoneração tributária.

Além do controle prévio dos incentivos tributários, também cabe ao Legislativo o controle posterior, esse com auxílio do Tribunal de Contas. Da análise dos acórdãos oriundos do Tribunal de Contas da União, muito embora seja possível constatar uma evolução na fiscalização e controle dos incentivos tributários em nível

federal, há muito a ser melhorado ainda. A uma, porque ainda não se nota uma preocupação do Tribunal de Contas da União quanto à legitimidade e economicidade dos incentivos tributários concedidos. A duas, porque o Tribunal de Contas da União ainda se mostra muito benevolente na análise das irregularidades constatadas por fiscalizações e auditorias, não se encontrando, pelo menos nos acórdãos pesquisados, qualquer aplicação de penalidade aos envolvidos.

Quanto à possibilidade de controle por parte do judiciário, é importante, de início, assentar que conflitos entre os requisitos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e eventuais leis que os contrariem, revelam autêntica inconstitucionalidade. Não se trata, como restou demonstrado no decorrer da pesquisa, de um problema de hierarquia entre leis (lei complementar x lei ordinária), mas sim, de um problema de violação às normas constitucionais atribuidoras de competência.

Quanto ao campo de atuação do judiciário, no que concerne à análise das políticas públicas implementadas por meio de incentivos tributários, é importante salientar que o fundamento de plena eficácia dos direitos fundamentais não tem o condão de suprimir ou relegar a segundo plano a separação de poderes e o regime democrático.

Nessa conjuntura, deve ser garantido, ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo, um espaço de conformação, dentro do qual as premissas utilizadas e as prognoses realizadas fiquem imunes ao controle do judiciário, exceto nos casos de inadequação evidente dos meios, excessividade incontestável da medida ou desproporcionalidade manifesta do ato. Também deve ser possível o controle nos casos de ineficiência ou ineficácia incontestável do incentivo tributário, mesmo que o incentivo tributário tenha sido concedido de forma regular. Nesses casos, deve ser possível que o Poder Judiciário retire o incentivo tributário do mundo jurídico, com efeitos *ex nunc*.

O Supremo Tribunal Federal tem exercido um controle bastante tímido e muito aquém do que se pode esperar de uma Corte Constitucional.

Em primeiro lugar, na maior parte dos casos, o STF tem se limitado a reconhecer o caráter discricionário do incentivo tributário, negando qualquer possibilidade de controle sobre as escolhas efetuadas pelo legislativo e executivo. Não se realiza qualquer controle acerca das medidas adotadas e sua relação com a finalidade perseguida pelo incentivo tributário, tampouco são analisadas adequação,

necessidade e proporcionalidade, de forma a aferir a compatibilidade entre isonomia, incentivos tributários e ordem econômica.

Em segundo lugar, o STF continua se mostrando excessivamente conservador quanto à aplicação da tese do legislador negativo. Se é certo que essa tese tem fundamento na separação dos poderes e na democracia, também é certo que sua aplicação irrestrita pode levar, em alguns casos, à violação de garantias fundamentais dos contribuintes, como por exemplo, a isonomia. Nos casos em que os incentivos tributários não são ilegais ou inconstitucionais em si mesmos, parece mais correto estender sua aplicação aos não contemplados originariamente, por intermédio do reconhecimento da inconstitucionalidade sem decretação de nulidade.

Conquanto os incentivos tributários possuam limites bem desenhados no ordenamento jurídico brasileiro, é preciso reconhecer que seu controle ainda precisa evoluir bastante.

No que tange ao controle exercido pelo Poder Legislativo, pelo menos em nível federal, sua ineficiência é manifesta, especialmente quando se trata de conversão de Medidas Provisórias em leis. Nesses casos, sequer os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal são respeitados. Porém, mesmo no caso de Projetos de Lei oriundos do próprio legislativo, muito deve ser melhorado, mormente no que tange ao exame de mérito do próprio incentivo tributário, seu custo-benefício e sua comparação com gastos diretos.

Nota-se também uma enorme falta de preocupação do Poder Legislativo com a eficiência e os resultados dos incentivos tributários concedidos. Veja que a maior parte das leis observadas não conta com metas ou parâmetros (tampouco prazos) para que seja analisada e controlada a eficiência ou eficácia dos incentivos. Tal problema, cuja culpa cabe quase que exclusivamente ao Poder Legislativo, não é de difícil resolução. Realmente, basta que os projetos de lei que venham a conceder incentivos tributários mencionem expressamente em seu bojo metas e objetivos a serem alcançados.

Quanto às Cortes de Contas, também é necessário evoluir muito. Embora o Tribunal de Contas da União esteja vivendo um período de transição, onde se nota claramente uma evolução dos parâmetros utilizados para o controle, não se pode negar que há muito a evoluir.

Por certo, ainda é preciso caminhar muito, já que até hoje ainda não foi possível notar uma preocupação efetiva do Tribunal de Contas em controlar a

legitimidade e a economicidade dos incentivos tributários, campo no qual seria possível, por exemplo, analisar os custos-benefícios de um incentivo tributário e compará-los com os gastos diretos em determinada área, por exemplo.

Quanto ao controle por parte do Poder Judiciário, embora o trabalho defenda uma postura de autocontenção jurisdicional, nota-se uma atuação bastante retraída e pouco transparente do STF na análise dos incentivos tributários. Com efeito, é bastante comum a alegação de que a extrafiscalidade é matéria sujeita à conveniência e oportunidade dos Poderes Legislativo e Executivo, estando totalmente infensa ao controle por parte do Poder Judiciário. Ora, a extrafiscalidade não pode ter o condão de tornar uma medida imune ao controle do Poder Judiciário. Pensar diferente pode levar à chancela de ilegalidades e arbitrariedades.

Além disso, também é nítida a postura extremamente conservadora do STF quanto à possibilidade de extensão de incentivos tributários a contribuintes não contemplados originariamente pela medida. Tal postura, muitas vezes, acaba por violar flagrantemente a isonomia, que é direito fundamental e deve ter aplicação direta e imediata por parte dos intérpretes do texto constitucional. Nesse ponto, portanto, a posição do STF também reclama urgente modificação.

Por último, embora se reconheça uma liberdade de conformação do legislador e do executivo, é possível que o Poder Judiciário retire do universo jurídico incentivo tributário evidentemente ineficaz ou ineficiente. De fato, comprovada ineficiência do incentivo tributário, nada mais justifica o tratamento diferenciado entre os contribuintes. Pensar de forma diferente é perpetuar a discriminação e a injustiça

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on The Course of Civilization*. 2. ed. Lanham, Maryland, Reino Unido: Madison Books, 2001.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Keynes, crise e política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem Estruturada da Renúncia da Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução de António de Castro Caeiro. São Paulo: Atlas, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBOSA, Ruy. *Oração aos Moços*. 18. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2010.
- BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das Políticas Públicas em Matéria de Direitos Fundamentais: O Controle Político-Social e o Controle Jurídico no Espaço Democrático. *Revista de Direito do Estado*, [S.l.], p. 17-54, jul./set. 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo, *Revista da Faculdade de Direito da Uerj*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 21, jan./ jun. 2012a. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1794/2297>>. Acesso em: 24 jun. 2014.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012b.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. São Paulo: Zahar, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos, Extrafiscalidade e não-confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à função*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri - São Paulo: Manole, 2007.

BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbing & Lichtenhan, 1975 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOITEUX, Fernando Netto. Intervenção do Estado no Domínio Econômico na Constituição Federal de 1988. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 63-78.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Harmonização Tributária, incentivos fiscais e cláusula de não discriminação no âmbito do MERCOSUL. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (coord). *Sistema Constitucional Tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 527-544.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *ICMS: Gastos Tributários e Receita Potencial*. Brasília, DF: ESAF, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTTALLO, Eduardo. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, [Sl.], v. 13, n. 47, p. 234-244, jan./mar. 1989.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. Comissão De Finanças e Tributação. *Parecer Sobre O Projeto De Lei 2729/2011*, 2013a. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=527583>>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. Comissão De Finanças e Tributação. *Relatório Acerca Do Projeto De Lei 2472/2003*, 2009. Disponível em Câmara Dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=46F49E92FFBCE319579A97EEEEBC75837.proposicoesWeb2?codteor=710298&filename=Tramitacao-PRL+1+CFT+%3D%3E+PL+2472/2003>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. *Relatório Sobre As Atividades de 2013*, 2014. Disponível em : <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cft/arquivos/relatorio-de-atividades-de-2013>>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. *Regimento Interno da Câmara dos Deputados*, 1989. Disponível em Câmara Dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/internet/legislacao/regimento_interno/RIpdf/RegInterno.pdf>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. Congresso Nacional. *Resolução Nº 01/2002 Do Congresso Nacional*, 2002. Disponível em Congresso Nacional: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/copy_of_adequacao/resolucao200201cn.pdf>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 maio 2014.

BRASIL. *Lei nº 12708, de 17 de ago. de 2012. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2013 e dá outras providências*, 2012a. Disponível em Planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12708.htm>. Acesso em: 19 jul. 2014.

BRASIL. Ministério Da Fazenda. *Portaria nº 453, de 08/08/2013*, 2013b. Disponível em: <<http://legislacaoemgeral.blogspot.com.br/2013/08/portaria-mf-n-4532013-calculo-do.html>>. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 497/2010*, 2010a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540/2011*, 2011a. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 27 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 582/2012*, 2012b. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm>. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 613/2013*, 2013c. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv613.htm>. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 497/2010*, 2010b. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 540/2011*, 2011b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 27 maio 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 582/2012*, 2012c. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm>. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Medida Provisória nº 601/2012*, 2012d. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/mpv/601.htm>. Acesso em 25 de maio 2014.

BRASIL. Presidência Da República. *Medida Provisória nº 613/2013*, 2013d. Disponível em planalto: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv613.htm>. Acesso em: 08 jun. 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para 2014 - Projeto de Lei 02/2013*, 2013e. Disponível em Câmara dos Deputados: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/ldo/ldo2014/ldo-2014-tramitacao-no-congresso-nacional-ciclos/Projeto.html>>. Acesso em: 14 de fev. de 2014.

BRASIL. Presidência da República. *Projeto de Lei Orçamentária Anual da União para 2014 - Projeto de Lei 09/2013*, 2013f. Disponível em Câmara dos Deputados: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/loa/loa-2014/ciclos/Proposta.html>>. Acesso em: 14 de fev. de 2014.

BRASIL. Senado Federal. *Regimento Interno Do Senado Federal*, 2007. Disponível em Senado Federal : <<http://www.senado.gov.br/legislacao/regsf/RegSFVoll.pdf>>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

BUFFON, Marciano. A Extrafiscalidade e Direitos Fundamentais: A Introdução do Interesse Humano na Tributação. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. Nº 3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

CALIENDO, Paulo. (s.d.). *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com finalidade extrafiscal*. Disponível em Paulo Caliendo: <<http://www.paulocaliengo.com.br/livros/Artigos/extra.pdf>>. Acesso em: 25 de jan. de 2013.

CAMPOS FERNÁNDEZ, María; GRAU RUIZ, María Amparo. *El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías*, 2007. Disponível em Auditoría Pública nº 41: <http://www.auditoriapublica.com/hemeroteca/200704_41_83.pdf>. Acesso em: 18 de jul. de 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO JUNIOR, Antônio Carlos Costa D'Ávila. *Renúncias de Receitas e o Processo Orçamentário: Comentários ao Acórdão 747/2010 - TCU – Plenário*, 2012. Disponível em Tribunal de Contas da União: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2538172.PDF>>. Acesso em: 08 de mar. de 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASAS AGUDO, Daniel. Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica Del Beneficio Tributario. In: SANCHES GALIANA, José Antônio (coord). *Estudios Sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español*, p. 11-39. Madrid: Marcial Pons, 2008.

CATAO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES (Brasil). *Análise Do Projeto De Lei De Conversão Da Medida Provisória 497/2010*, 2010. Disponível em Câmara Dos Deputados: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/copy_of_adequacao/resolucao200201cn.pdf>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES (Brasil). *Parecer Apresentado Pela Comissão Mista De Deputados e Senadores Designados Para Apreciar A Medida Provisória nº 540/2011*, 2011. Disponível em Câmara Dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C371E18F3341229D6839A899804BBD2B.proposicoesWeb2?codteor=933883&filename=Tramitacao-MPV+540/2011>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES (Brasil). *Parecer Apresentado Pela Comissão Mista De Deputados e Senadores Designados Para Apreciar A Medida Provisória nº582/2012*, 2012. Disponível em Câmara Dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1059035&filename=Tramitacao-MPV+582/2012>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

COMISSÃO MISTA DE DEPUTADOS E SENADORES (Brasil). *Parecer Apresentado Pela Comissão Mista De Deputados e Senadores Designados Para Apreciar A Medida Provisória nº 613/2013*, 2013. Disponível em Câmara Dos Deputados:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1118460&filename=Tramitacao-MPV+613/2013>. Acesso em 08 de jun. de 2014.

CONSULTORIA LEGISLATIVA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). *Nota Descritiva Referente À Medida Provisória nº 540/2011*, 2011. Disponível em Câmara Dos Deputados:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=513512>>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

CONSULTORIA LEGISLATIVA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS (Brasil). *Nota Descritiva Referente À Medida Provisória nº 582/2012*, 2012. Disponível em Câmara Dos Deputados:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=556332>>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo: Malheiros, 1996.

D'OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Almedina, 2004.

DE OLIVEIRA, Weder. *Curso de Responsabilidade Fiscal - Direito, Orçamento e Finanças Públicas*. Volume I. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Cianca. Incentivos Fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; ELALI, André.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais na Esfera Federal, Estadual e Municipal*, p. 265-297. São Paulo: MP, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. Legalidade Tributária: O Princípio da Proporcionalidade E A Tipicidade Aberta in: RIBEIRO, Ricardo Lodi.; ROCHA, Sérgio André (coords). *Legalidade e Tipicidade No Direito Tributário*, p. 55/70. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process Of Law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; ELALI, André.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais na Esfera Federal, Estadual e Municipal*, p. 37-66. São Paulo: MP, 2007a.

ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica - Um exame da tributação como instrumento da regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP editora, 2007b.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais: Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ESPANHA. *Constituição Espanhola de 1978 (1978)*. Disponível em congresso Espanhol (Congreso Espana): <<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=128&fin=136&tipo=2>>. Acesso em: 11 de fev. de 2014.

ESPANHA. *Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003)*, 2003. Disponível em Congresso Espanhol (Congreso Espana): <http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/leyes_espa/l_047_2003.pdf>. Acesso em: 13 de fev. de 2014.

ESTADO DE MINAS GERAIS. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado de Minas Gerais para 2014*, 2013a. Disponível em Secretaria de Planejamento de Minas Gerais: <<http://www.planejamento.mg.gov.br/planejamento-e-orcamento/lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo/lei-de-diretrizes-orcamentarias-2014>>. Acesso em: 22 de fev. de 2014.

ESTADO DE MINAS GERAIS. *Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2014*, 2013b. Disponível em Secretaria de Planejamento de Minas Gerais: <http://www.planejamento.mg.gov.br/images/documentos/loa_lei_orcamentaria_anual/loa_2014/2014_Volume_I_LOA_p%C3%B3s_emenda_-_com_capa.pdf>. Acesso em: 14 de fev. de 2014.

ESTADO DE SÃO PAULO. *Projeto de Lei 686/2013*, 2013a. Disponível em Assembleia Legislativa de São Paulo: <http://www.al.sp.gov.br/spl/2013/10/Propositura/1160822_50080038_Propositura.pdf>. Acesso em: 15 de fev. de 2014.

ESTADO DE SÃO PAULO. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de São Paulo para 2014*, 2013b. Disponível em Secretaria de Planejamento de São Paulo: <http://www.planejamento.sp.gov.br/noti_anexo/files/LDO%202014%20vers%C3%A3o%20final.pdf>. Acesso em: 22 de fev. de 2014.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Rio de Janeiro para 2014*, 2013a. Disponível em Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1115.nsf/02ac6f279b568e24832566ec0018d839/c>>

95b919cae1e9ad183257b4e006fda56/\$FILE/4%20%20Anexo%20de%20Metas%20Fiscais%20PLDO%202014.pdf>. Acesso em: 22 de fev. de 2014.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Projeto de Lei Orçamentária Anual do Rio de Janeiro para 2014 - Projeto de Lei 2502/2013*, 2013b. Disponível em Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro:

<[http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1115.nsf/02ac6f279b568e24832566ec0018d839/2dfc40164735b58183257bf600757f60/\\$FILE/Livro_Projeto_Lei_LOA_2014_Vol1-2.pdf](http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1115.nsf/02ac6f279b568e24832566ec0018d839/2dfc40164735b58183257bf600757f60/$FILE/Livro_Projeto_Lei_LOA_2014_Vol1-2.pdf)>. Acesso em 14 de fev. de 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias do Rio Grande do Sul para 2014*, 2013a. Disponível em Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul:

<[http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1115.nsf/02ac6f279b568e24832566ec0018d839/c95b919cae1e9ad183257b4e006fda56/\\$FILE/4%20%20Anexo%20de%20Metas%20Fiscais%20PLDO%202014.pdf](http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/scpro1115.nsf/02ac6f279b568e24832566ec0018d839/c95b919cae1e9ad183257b4e006fda56/$FILE/4%20%20Anexo%20de%20Metas%20Fiscais%20PLDO%202014.pdf)>. Acesso em: 22 de fev. de 2014.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2014 - Projeto de Lei nº 242/2013*, 2013b. Disponível em Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul:

<http://www.planejamento.mg.gov.br/images/documentos/loa_lei_orcamentaria_anual/loa_2014/2014_Volume_I_LOA_p%C3%B3s_emenda_-_com_capa.pdf>. Acesso em: 14 de fev. de 2014.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Public Law 93-344* (1974). Disponível em:

<<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-88/pdf/STATUTE-88-Pg297.pdf>>. Acesso em: 26 de jan. de 2014.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FRANÇA. *Loi Organique nº 2001/692* (2001). Disponível em legislação francesa (Legifrance):

<<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000005631294&dateTexte=20140213>>. Acesso em: 13 de fev. de 2014.

FRANCO, Mariana. *Índice de Fumantes no Brasil Cai 20% em Seis Anos, diz Estudo da Unifesp*, 11 de dez. de 2013. Disponível em G1:

<<http://g1.globo.com/bemestar/noticia/2013/12/numero-de-fumantes-no-brasil-cai-20-em-seis-anos-diz-estudo.html>>. Acesso em: 26 de dez. de 2013.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Code Of Good Practices On Fiscal Transparency (Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal)*, 2007.

Disponível em Fundo Monetário Internacional:

<<http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>>. Acesso em: 28 de jan. de 2014.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. Extradificalidad y Sus Límites Constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário*, volume I, p. 219-262, jan./jun. de 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Igualdade tributária. In: GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, p. 185/196. São Paulo: Dialética, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de.; CARDOSO, Alessandro Mendes.; FERREIRA FILHO, Fernando Guedes. Federalismo Fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de Godoi (org.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, p. 158/170. São Paulo: Dialética, 2002.

GOMES, Nuno de Sá. *Manual de Direito Fiscal*. 12. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2003.

GONZÁLEZ, Eusébio; GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa. *Direito Tributário - Elementos de Teoria Geral*. Tradução de João Bosco Coelho Pasin. São Paulo: Ridell, 2010.

GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extradificalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico - parâmetros para sua criação . In: GRECO, Marco Aurélio (org). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figura afins*, p. 9-31. São Paulo: Dialética, 2001.

GUERRA MARTINS, Marcelo. Renúncia de Receita como Gasto Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, ano 2, nº 2, p. 51-69, set. 2012/fev. 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HENRIQUES, Élcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário - O Gasto Tributário no Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HERREIRA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamento espanhol a la luz del derecho aleman*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Contas Regionais do Brasil 2010 - Participação dos Estados no PIB - 2002 a 2010*, 2011. Disponível em Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística:

<<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000010951411192012143722664331.pdf>>. Acesso em: 14 de fev. de 2014.

IBRE/FGV. *IBRE - Economia Aplicada - Boletim Macro*, 2013. Disponível em Portal IBRE FGV:

<<http://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumPagelId=4028818B3BDE4A56013C071D12034B4B&contentId=8A7C82C54268EC3B014301FE4A567A76>>. Acesso em: 02 de mar. de 2014.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível - Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JORGE COSTA, Alcides. Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 55, 1991.

KNIES, W. *Steuerzweck und Steuerbegriff: eine dogmengeschichtliche und kompetenzrechtliche Studie*. München: Beck, 1976 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil – Volume VI - Tomo II - art. 157 a 169. In: BASTOS, Celso Ribeiro.; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva.; NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência do art. 14 da LRF – Estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos. *Boletim de Direito Municipal*, nº 6, São Paulo: Nova Dimensão Jurídica, 2001.

MCDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos Fiscais de ICMS: Aspectos Críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; ELALI, André.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*, p. 229/243. São Paulo: MP, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade - Estudos de Direito Constitucional*, 1998a. São Paulo: Celso Bastos Editor.

MENDES, Gilmar Ferreira.; COELHO, Inocêncio Mártires.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional - O controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*, 1998b. 2. ed. São Paulo: Saraiva.

MICHAELIS - UOL. *Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa – UOL*, 2014. Disponível em Universo on line: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/definicao/limite%20_992019.html>. Acesso em: 19 de jul. de 2014.

MILESKI, Helio Saul. *O controle da Gestão Pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MOHR, Arthur. *Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfarstaat?*. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976 apud SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Muracho. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compendio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MURPHY, Liam.; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais - Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Art. 1º a 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, p. 45-181. São Paulo: Saraiva, 2012.

NETO, Digo Figueiredo Moreira. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: *O Novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. *Revista de Informação Legislativa* n. 170, Brasília, DF, p. 111-141, abr./jun. de 2006.

NOBREGA, Marcos. (s.d.). *Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em ECLAC: <<http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 28 de jan. de 2014.

NUSDEO, Fabio. *Curso de Economia - Introdução ao Direito Econômico*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OCDE. *Melhores Práticas para a Transparência Orçamentária*, 2002. Disponível em Organização Para A Cooperação Econômica E Desenvolvimento - OCDE: <<http://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>>. Acesso em: 28 de jan. de 2014.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 4, 1982.

PASCOAL, Valdecir. *Direito Financeiro e Controle Externo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PINHEIRO, Armando Castelar et al. *Incentivos Fiscais e Creditícios às Exportações Brasileiras: Resultados Setoriais para o período de 1980/1991*, 1993. Disponível em BNDES: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000669.pdf>. Acesso em: 27 de dez. de 2013.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.; ELALI, André.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais - Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*, p. 15/35. São Paulo: MP, 2007.

PORTUGAL. *Constituição Portuguesa de 1976 (1976)*. Disponível em Parlamento Português: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 11 de fev. de 2014.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. *Disciplinamento das Reúncias de Receita Federais - Inconsistências no Controle dos Gastos Tributários*, 2007. Disponível em Câmara dos Deputados: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>>. Acesso em: 28 de jan. de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Gastos Tributários no Brasil - Seminário Internacional BID / FMI*, 2008. Disponível em Receita Federal: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/TextoQuadrosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf>>. Acesso em: 05 de abr. de 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária*, 2014. Disponível em Receita Federal do Brasil: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2014/DGT2014.pdf>>. Acesso em: 05 de abr. de 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não Surpresa e Proteção à confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi.; ROCHA, Sérgio André (coords). *Legalidade e Tipicidade No Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública in: RIBEIRO, Ricardo Lodi.; ROCHA, Sérgio André (coords). *Legalidade e Tipicidade No Direito Tributário*, p. 219/264. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados para evitar a dupla bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Volume III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra - Portugal: Almedina, 2003.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental - Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2011.

SEN, Amartya. *A idéia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUSA, Abílio. *Estatuto dos Benefícios Fiscais Comentados*. Porto: Vida Económica, 2013.

SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The concept of Tax Expenditures*. Cambridge - Massachusetts: Harvard University Press, 1973.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus.; LANG, Joaquim. *Direito Tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Volume I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus.; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. Sao Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. in: *Revista Eletrônica da AGU*, 2001. Disponível em: <www.agu.gov.br>. Acesso em: 12 de jun. de 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume V - O Orçamento na Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 747/2010 - Processo nº 015.052/2009-7*, 2010. Disponível em Tribunal de Contas da União: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-83303&texto=50524f43253341313530353232303039372a&sort=DTRILEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=&posicaoDocumento=0>>. Acesso em: 10 de jun. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão 1385/2011 - Processo nº 018.011/2010-1*, 2011a. Disponível em Tribunal De Contas Da União: <<https://contas.tcu.gov.br/portaltextual/ServletTcuProxy>>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão 3137/2011 - Processo nº 030.315/2010-7*, 2011b. Disponível em Tribunal De Contas Da União: <https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-95554&texto=3331333725324632303131&sort=RELEVANCIA&ordem=DESC&base>

s=ATO-PESSOAL;ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;PROCESSO-EXTERNO;NORMATIVOS;PORTAL-PUBLICO;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;>. Acesso em: 09 de jun. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 809/2014 - Processo nº 012.606/2012-0*, 2014a. Disponível em Tribunal De Contas Da União: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-119451&texto=50524f43253341313236303632303132302a&sort=DTRELEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=&posicaoDocumento=0&numDocu>>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão nº 1205/2014 – Processo nº 018.259/2013-8*, 2014b. Disponível em Tribunal De Contas Da União: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=ACORDAO-LEGADO-120240&texto=3132303525324632303134&sort=DTRELEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-LEGADO;DECISAO-LEGADO;RELACAO-LEGADO;ACORDAO-RELACAO-LEGADO;&highlight=3132303525324632303134&posicaoDocumento=0>>. Acesso em: 08 de jun. de 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*, 1982. Disponível em Tribunal de Contas da União: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/regimento.pdf>. Acesso em: 10 de jun. de 2014.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

VEJA. *Número de Fumantes cai 20% em Seis Anos no Brasil*. São Paulo, ago. de 2013. Disponível em VEJA: <<http://veja.abril.com.br/noticia/saude/prevalencia-de-fumantes-cai-20-em-seis-anos-no-brasil>>. Acesso em: 26 de dez. de 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILLELA, Luiz.; JORRAT, Michael. *Gastos Tributários: La Reforma Pendiente*, 2010. Disponível em Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID - XXII Seminário Regional de Política Fiscal de La CEPAL: <www.iadb.org>. Acesso em: 01 de abr. de 2014.

VOGEL, Klaus. *Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft*, nº 2, p. 97-121, 1977 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial, in: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998.